

PRZEGLĄD USTAWODAWSTWA GOSPODARCZEGO

Rok LXVIII • Nr 5 (803)

Warszawa Maj 2015

PL ISSN 0137-5490

Nr indeksu 371319

w numerze m.in.

Nieformalny zarząd spółki partnerskiej

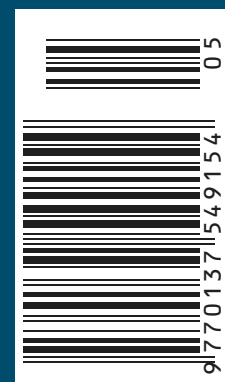
Cash-pooling — konsekwencje w podatku od towarów
i usług oraz podatku od czynności cywilnoprawnych

Zmiana treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji
(w tym obligacji zamiennych)

Kontrola podatkowa jako element konstrukcyjny
postępowania podatkowego — alternatywny model
kontroli podatkowej

Kwestia otwartego lub wyczerpującego określenia zakresu
opłat stanowiących kompensatę dozwolonego kopiowania
utworów w ramach własnego użytku osobistego

www.pug.pl



**POLSKIE
WYDAWNICTWO
EKONOMICZNE**



PRZEGLĄD USTAWODAWSTWA GOSPODARCZEGO

NR 5 MAJ PL ISSN 0137-5490

MIESIĘCZNIK

Redaktor naczelny:

Prof. UŁ dr hab. **Kazimierz Strzyczkowski**
(Uniwersytet Łódzki)

Sekretarz redakcji:

Mariusz Gorzka

Rada naukowa:

Prof. dr hab. **Jan Bleszyński** (Uniwersytet Warszawski)

Prof. dr nauk prawnych **Oleg Gorodow** (Państwowy
Uniwersytet w Sankt Petersburgu, Rosja)

Prof. **Heibert Hirte** (Uniwersytet w Hamburgu, Niemcy)

Dr hab. **Robert Jastrzębski** (Uniwersytet Warszawski)

Prof. dr hab. **Peter-Christian Müller-Graff** (Uniwersytet
w Heidelbergu, Niemcy)

Doc. **Oleg P. Lichichan** (Dyrektor Instytutu Prawa
Państwowego Uniwersytetu w Irkucku, Rosja)

Prof. dr hab. **Karol Sobczak** (Szkoła Główna Handlowa)

Prof. dr hab. **Elżbieta Skowrońska-Bocian** (Uniwersytet
Warszawski)

Dr hab. **Marek Szydło** (Uniwersytet Wrocławski)

Prof. **Ruth Taplin** (University of Leicester, Wielka
Brytania)

Dr **Ryszard Tupin** (Uniwersytet Warszawski)

Adres Redakcji

00-099 Warszawa, ul. Canaletta 4
tel. (22) 827 80 01; fax (22) 827 55 67
E-mail: pug@pwe.com.pl

Wydawca

Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne SA
00-099 Warszawa 84, skr. poczt. 91
E-mail: pwe@pwe.com.pl

WARUNKI PUBLIKACJI:

<http://www.pug.pl>

PRENUMERATA na 2015 r.:

„RUCH” SA

Zamówienia na prenumeratę w wersji papierowej
i na e-wydania można składać bezpośrednio na
stronie www.prenumerata.ruch.com.pl
Ewentualne pytania prosimy kierować na adres
e-mail: prenumerata@ruch.com.pl lub kontaktując
się z Centrum Obsługi Klienta „Ruch” pod nume-
rami 22 693 70 00 lub 801 800 803 — czynne
w dni robocze w godzinach 7⁰⁰–17⁰⁰. Koszt połą-
czenia wg taryfy operatora

Garmond Press SA — Dział Prenumeraty
tel. (22) 837 30 08

<http://www.garmondpress.pl/prenumerata>

Kolporter SA — Departament Dystrybucji Prasy
tel. (22) 355 04 72 do 75

<http://www.kolporter.com.pl>

GLM Sp. z o.o. — Dział Dystrybucji Prasy
tel. (22) 649 41 61

e-mail: prenumerata@glm.pl
<http://www.glm.pl>

As Press — tel. (22) 750 84 29, (22) 750 84 30

Poczta Polska SA — infolinia 801 333 444
<http://www.poczta-polska.pl/prenumerata>

Sigma-Not — Zakład Kolportażu
tel. (22) 840 30 86

e-mail: bok_kol@sigma-not.pl

Terminy prenumeraty:

- do 30 listopada dla prenumeraty realizowanej
od 1 stycznia następnego roku;
- do końca lutego dla prenumeraty realizowanej
od II kwartału bieżącego roku;
- do końca maja dla prenumeraty realizowanej
od III kwartału bieżącego roku;
- do końca sierpnia dla prenumeraty realizowanej
od IV kwartału bieżącego roku.

Cena prenumeraty:

Roczna — 648,00 zł Półroczna — 324,00 zł

Prenumerata u Wydawcy:

Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne SA
00-099 Warszawa, ul. Canaletta 4
bialek@pwe.com.pl

Prenumerata roczna — 25% rabatu: 485,98 zł

Prenumerata półroczna — 10% rabatu: 291,63 zł

Nakład: 850 egzemplarzy

Cena 1 egz. — 54,00 zł (w tym 5% VAT)

Skład i łamanie:

Zdzisław Wasilewski, Warszawa, ul. Resorowa 28, tel. 605 105 574
Druk:
Lotos Poligrafia sp. z o.o., Warszawa, ul. Wał Miedzeszyński 98,
tel. 22 872 33 66

TREŚĆ NUMERU

ARTYKUŁY

- Beata Kozłowska-Chyła, Uniwersytet Warszawski*
Nieformalny zarząd spółki partnerskiej
Informal management of a limited partnership 2
- Jowita Pustuł, Uniwersytet Jagielloński*
**Cash-pooling — konsekwencje w podatku od towarów
i usług oraz podatku od czynności cywilnoprawnych
(część 2)**
**VAT and tax on law transaction consequences on cash pooling
agreement (part 2)** 8
- Szymon Syp, Szkoła Główna Handlowa*
**Zmiana treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji
(w tym obligacji zamiennych)**
**The change of essence of legal relationship arising from bonds
(including convertible bonds)** 15
- Magdalena Szczepańska, Uniwersytet Łódzki*
**Kontrola podatkowa jako element konstrukcyjny
postępowania podatkowego — alternatywny model
kontroli podatkowej**
**Tax audit as a structural element of the tax treatment
— alternative model of tax audit** 23

PRAWO WŁASNOŚCI INTELKTUAINIEJ

- Joanna Bleszyńska-Wysocka, Uniwersytet Warszawski*
**Kwestia otwartego lub wyczerpującego określenia zakresu
opłat stanowiących kompensatę dozwolonego kopiowania
utworów w ramach własnego użytku osobistego**
**The issue of open or exhaustive list of levies compensating
allowed copying of works for private use** 29

GŁOSA

- Małgorzata Sieradzka, Uczelnia Łazarskiego*
**Cartel members' compensation liability as a result of
umbrella effect — commentary on the CJ Judgment,
5 June 2014, Case C-557/12 Kone AG and others v ÖBB
Infrastructure AG**
**Problem odpowiedzialności odszkodowawczej uczestników kartelu
w warunkach umbrella effects — glosa do wyroku TSUE z dnia
5 czerwca 2014 r. w sprawie C-557/12 Kone AG i inni przeciwko
ÖBB Infrastruktur AG** 36

Z PRAKTYKI GOSPODARCZEJ

- Tomasz Szczurowski, Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego*
**Nowe rozwiązania prawne w sprawach o wpis do Krajowego
Rejestru Sądowego**
**New legal solutions on the proceedings on registration in National
Judicial Register** 41

Szanowni Czytelnicy i Autorzy

Archiwalne artykuły z 2014 r. już dostępne na stronie internetowej naszego pisma.
Co miesiąc wraz z nowym numerem PUG-u kolejny numer archiwalny:
<http://www.pug.pl/archiwum>

W najbliższych numerach:

- Konsekwencje prawne przekształcenia spółdzielni pracy w spółki prawa handlowego
- Przedawnienie roszczeń z tytułu umowy drogowego przewozu przesyłek
towarowych w prawie polskim

„Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego”
jest czasopismem naukowym punktowany przez
Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego (7 punktów)

Nieformalny zarząd spółki partnerskiej

Informal management of a limited partnership

dr Beata Kozłowska-Chyła

Streszczenie

W artykule podjęta została próba wykazania, iż na gruncie obecnie obowiązujących przepisów prawa model prowadzenia spraw spółki partnerskiej i jej reprezentacji ukształtowany może zostać w trojaki sposób. Pierwszy wariant, charakterystyczny dla handlowych spółek osobowych, opiera się na założeniu prowadzenia spraw spółki i jej reprezentacji przez partnerów, drugi wynika z możliwości ustanowienia w spółce partnerskiej zarządu, któremu powierza się prowadzenie spraw spółki i jej reprezentację na podstawie art. 97 Ksh. Możliwe jest ukształtowanie sfery prowadzenia spraw spółki partnerskiej i jej reprezentacji w sposób „pośredni”, polegający na wyłonieniu w spółce nieformalnego zarządu. Celem ustanawiania w spółce partnerskiej formalnego zarządu jest ułatwienie partnerom sprawnego zarządzania spółką z jednoczesnym zwolnieniem partnerów od obowiązków w tym zakresie. Realizacja powyższego celu dokonana może zostać w drodze ukonstytuowania się w spółce gremium pełniącego funkcje nieformalnego zarządu. W jego skład wchodzić mogą osoby trzecie spoza stosunku spółki (osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną) oraz przynajmniej jeden partner spółki. Pozostali partnerzy powinni zostać pozbawieni prawa prowadzenia spraw spółki i jej reprezentacji. W artykule przeprowadzona została analiza podstaw prawnych wykonywania obowiązków w zakresie prowadzenia spraw spółki partnerskiej i jej reprezentacji przez osoby trzecie, statusu prawnego tych osób z punktu widzenia stosunków wewnętrznych i zewnętrznych spółki oraz dopuszczalne tryby pozbawienia partnerów prawa prowadzenia spraw spółki i jej reprezentacji. Wskazane również zostały walory funkcjonalne wynikające z powierzenia prowadzenia spraw spółki partnerskiej i jej reprezentacji nieformalnemu zarządowi w porównaniu do sytuacji ustanowienia w spółce formalnego zarządu na podstawie art. 97 Ksh.

Słowa kluczowe:

reprezentacja spółki partnerskiej, prowadzenie spraw spółki partnerskiej, nieformalny zarząd, pozbawienie partnerów prawa prowadzenia spraw i reprezentacji spółki.

Summary

The article is an attempt to prove that in the light of the legal regulations now in force the model of management of a limited partnership and its representation may be arranged in three different ways. The first variant, specific for commercial partnerships, is based on the assumption of conducting the partnership's affairs and its representation by the partners, the second one results from the possibility of establishing a management board of the partnership which will be entrusted with the conducting of the partnership's affairs and its representation on the basis of art. 97 of the Code of Commercial Companies. It is also possible to arrange the sphere of the conducting of the partnership's affairs and its representation in an "indirect" way consisting in creation of an informal management board in the partnership. A formal management board in a partnership is established with the aim to enable the partners an efficient (smooth) management of the partnership while, simultaneously, releasing the partners from the obligations in this respect. The above aim may be achieved by establishing of a group of people in the partnership, performing the functions of its informal management. It may consist of third persons from outside the partnership (physical persons, legal persons or organisational units not being legal persons but empowered with the legal capacity by the law) and of at least one partner of the partnership. The other partners should be deprived of the right to conduct the partnership's affairs and its representation. In the article an analysis was made of the legal basis of performing obligations in the scope of conducting of the partnership's affairs and its representation by third persons, legal status of these persons from the point of view of internal and external relations of the partnership and permissible procedures of depriving the partners of the right to conduct the partnership's affairs and its representation. The functional benefits resulting from the entrusting of an informal management board with the conducting of the partnership's affairs and its representation against the situation of establishing a formal management board in the partnership on the basis of art. 97 of the Code of Commercial Companies, were also presented in the article.

Key words:

representation of a partnership, conducting affairs of a partnership, informal management (board), depriving the partners of the right to conduct the partnership's affairs and its representation.

Uwagi wprowadzające

Jurydyczna koncepcja modelu prowadzenia spraw spółki partnerskiej i jej reprezentacji zakłada zasadniczo dwa alternatywne warianty ukształtowania tej sfery funkcjonowania spółki. Pierwszy, charakterystyczny dla spółek osobowych, opiera się na założeniu prowadzenia spraw spółki i jej reprezentacji przez partnerów, drugi zaś wynika z możliwości ustanowienia w spółce partnerskiej zarządu, któremu powierza się prowadzenie spraw spółki i jej reprezentację.

Jednocześnie, obowiązujące regulacje prawne pozwalają na ukształtowanie stosunków wewnętrznych i zewnętrznych spółki w sposób „pośredni” pomiędzy tymi dwoma wariantami.

Regulacje Kodeksu spółek handlowych (DzU 2000, nr 94, poz. 1037; dalej: Ksh), tworzące normatywny kształt instytucji spółki partnerskiej, statuuja ustawowy model struktury organizacyjnoprawnej spółki, możliwy do modyfikacji w drodze postanowień umowy spółki partnerskiej lub uchwały wspólników. W ramach modelu ustawowego

prawo reprezentacji spółki przysługuje każdemu partnerowi, podobnie jak prawo i obowiązek prowadzenia jej spraw. Jeśli w umowie spółki partnerskiej zostaną pominięte kwestie dotyczące prowadzenia spraw spółki i jej reprezentacji lub w drodze późniejszych uchwał nie dojdzie do dokonania określonych zmian, spółkę partnerską reprezentować będzie każdy z partnerów samodzielnie (art. 96 § 1 Ksh), zaś sprawy spółki prowadzone będą na zasadach określonych w szczególności przepisami art. 39, 41, 42, 43, 44 w zw. z art. 89 Ksh.

Wariantem odmiennym jest model, w którym prowadzenie spraw spółki i jej reprezentację powierza się zarządowi spółki, do którego odpowiednio stosuje się przepisy o zarządzie spółki z o.o., przy jednoczesnym pozbawieniu partnerów prawa reprezentacji spółki (art. 97 Ksh). Celem przepisów art. 97 § 1 i 2 Ksh było ułatwienie sprawnego zarządzania spółką. Wskazuje się, iż już w spółkach jawnych grupujących kilkunastu wspólników oraz większą liczbę pracowników standard kodeksowy prowadzenia spraw w spółce jawnej prowadzi do niezadowalających rezultatów głównie z powodu marnotrawstwa czasu wspólników i braku scentralizowanego organu zarządzającego, składającego się z zawodowych menadżerów. Twierdzi się, iż przeznaczenie czasu profesjonalistów wykonujących wolne zawody w spółce na prowadzenie jej spraw odbywa się z reguły ich kosztem oraz z uszczerbkiem dla pozostałych wspólników i spółki (Sołtysiński, 2012, s. 760). Z tego powodu Kodeks spółek handlowych pozwala partnerom na powierzenie zarządzania (prowadzenia spraw i reprezentacji spółki) zarządowi, ukształtowanemu na wzór organu zarządzającego spółką z o.o. (Sołtysiński, 2012, s. 760).

Celem niniejszego opracowania jest wskazanie rozwiązań prawnych, realizujących podobne do wyżej wskazanych postulaty, z pominięciem jednak ustanawiania w spółce partnerskiej zarządu na podstawie art. 97 Ksh. Przepisy prawa, poza dwoma wyżej wskazanymi — biegunowo różnymi — modelami prowadzenia spraw spółki partnerskiej i jej reprezentowania, pozwalają bowiem na ukształtowanie tej sfery w sposób prowadzący w swej istocie do ukonstytuowania w spółce gremium pełniącego funkcje nieformalnego zarządu spółki. Tym pojęciem posługuje się W. Pyziół (Pyziół, 2001, s. 146).

Pojęcie nieformalnego zarządu spółki partnerskiej

Obowiązujące przepisy prawa pozwalają, aby prowadzenie spraw i reprezentację spółki partnerskiej powierzyć określonej osobie lub grupie osób, bez formalnego powołania zarządu spółki. W ten sposób w spółce partnerskiej może dojść do wyodrębnienia się gremium, które posiadać będzie wyłączne prawo prowadzenia spraw spółki i jej reprezentacji, osoby zaś spoza tego grona uprawnień takich nie będą posiadać. Tak ukształtowany nieformalny zarząd w spółce partnerskiej może być wieloosobowy albo jednoosobowy. W przeciwieństwie do zarządu powołanego w sposób formalny, który zgodnie z art. 201 § 3 w zw. z art. 97 § 2 Ksh może składać się wyłącznie z osób niebędących partnerami spółki, w skład nieformalnego zarządu musi wchodzić przynajmniej jeden z partnerów spółki. Jeśli nieformalny zarząd miałby być jednoosobowy,

wówczas osobą prowadzącą sprawy spółki i ją reprezentującą musi być partner spółki. Pozostali partnerzy powinni zostać wyłączeni od prowadzenia spraw spółki i pozbawieni prawa jej reprezentowania. W sytuacji natomiast, gdy gremium zarządzające spółką i ją reprezentujące miałoby być wieloosobowe, wówczas w jego skład wchodzić musi przynajmniej jeden partner, pozostałe zaś osoby mogą pochodzić spoza grona partnerów. Pozostali partnerzy powinni zostać wyłączeni od prowadzenia spraw spółki i jej reprezentowania.

Podstawą prawną dopuszczalności takiego ukształtowania sfery prowadzenia spraw spółki i jej reprezentacji są przede wszystkim regulacje pozwalające na wyłączenie prawa partnera (partnerów) do prowadzenia spraw spółki i jej reprezentowania (o czym szczegółowo niżej), a pozostawienie tych uprawnień wybranemu partnerowi (wybranym partnerom). Jednocześnie przepis art. 38 § 1 w zw. z art. 89 Ksh pozwala na powierzenie prowadzenia spraw spółki partnerskiej osobom trzecim, o ile nie wyłącza się wszystkich partnerów od prowadzenia spraw spółki, z czego wyprowadza się wniosek, iż przynajmniej jeden partner musi zachować uprawnienie do prowadzenia spraw spółki (zob. Kidyba, 2013, s. 217; Strzępka, Zielińska, 2013, s. 115; Litwińska-Werner, 2007, s. 261). Osobom trzecim, którym powierza się prowadzenie spraw spółki partnerskiej, mogą zostać udzielone stosowne pełnomocnictwa do reprezentowania spółki. Efektem powyższego może być ukonstytuowanie w spółce partnerskiej nieformalnego zarządu, jednoosobowego lub wieloosobowego. W przypadku nieformalnego zarządu wieloosobowego zdecydowaną jego większość stanowią mogą osoby trzecie spoza stosunku spółki. W jego składzie, w świetle art. 38 § 1 w zw. z art. 89 Ksh znaleźć musi się przynajmniej jeden partner. Jeśli nieformalny zarząd miałby posiadać kształt w najwyższym stopniu zwalniający partnerów od obowiązków na płaszczyźnie zarządzania spółką i jej reprezentacji, to powinien on być wieloosobowy z udziałem osób trzecich spoza stosunku spółki oraz uczestnictwem jednego partnera spółki. Dalszym rozważaniem, z uwagi na wyżej zasygnalizowany cel niniejszej analizy, poddany zostanie wariant nieformalnego zarządu z udziałem jedyne go partnera oraz osób trzecich spoza stosunku spółki partnerskiej.

Osoby trzecie wchodzące w skład nieformalnego zarządu, mogą to być zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym ustawa przyznaje zdolność prawną. Z brzmienia przepisu art. 38 § 1 w zw. z art. 89 Ksh trudno bowiem wywieść wniosek o ewentualnych ograniczeniach podmiotowych dotyczących osób trzecich, którym powierza się prowadzenie spraw spółki partnerskiej. Podstawą prawną świadczenia przez te podmioty usług w zakresie prowadzenia spraw spółki partnerskiej będzie stosunek obligacyjny, nawiązany pomiędzy osobą trzecią a spółką partnerską, którego treścią będzie określenie praw i obowiązków stron umowy w obszarze zarządzania spółką partnerską. Zakres tych praw i obowiązków może być ustalony szeroko, poprzez powierzenie prowadzenia wszelkich spraw spółki, tak nieprzekraczających zwykłego zarządu spółką, jak i spraw wykraczających poza ten zakres lub w inny sposób. Ustalone umową warunki prowadzenia spraw spółki partnerskiej przez osobę trzecią (osoby trzecie)

nie mogą kolidować z uprawnieniami partnera, który zachowuje prawo prowadzenia spraw spółki. Przeciwnie postanowienia umowy, jako sprzeczne z bezwzględnie obowiązującym przepisem art. 38 § 1 Ksh należałoby uznać za nieważne. Również względy funkcjonalne, m.in. efektywność i sprawność zarządzania spółką partnerską wymagają określenia w umowie zasad współdziałania osób trzecich, którym powierza się prowadzenie spraw spółki oraz partnera, który zachowuje prawo prowadzenia spraw spółki. Ustala się tym samym sposób prowadzenia spraw spółki partnerskiej przez osoby tworzące nieformalny zarząd spółki. Tak ustalony sposób prowadzenia spraw spółki partnerskiej przez nieformalny zarząd nie może naruszać uprawnień partnera, który musi posiadać pełne prawo prowadzenia spraw spółki (przy założeniu pozbawienia pozostałych partnerów prawa prowadzenia spraw spółki oraz wyłączenia umową spółki obowiązku uzyskiwania zgody tych partnerów na czynności przekraczające zakres zwykłego zarządu, o czym niżej).

Tryb wyłaniania nieformalnego zarządu spółki partnerskiej

Dla osiągnięcia efektu ukształtowania w spółce partnerskiej nieformalnego zarządu, tworzonego przez osoby trzecie i jednego partnera, kluczową kwestią jest wyłączenie pozostałych partnerów od prowadzenia spraw spółki i jej reprezentowania. Realizacja powyższego celu nastąpić może w drodze kilku alternatywnych czynności.

1. Podstawę pozbawienia partnerów prawa prowadzenia spraw i reprezentowania spółki stanowić może przede wszystkim umowa spółki partnerskiej. Zgodnie z art. 91 pkt 4 Ksh w przypadku, gdy spółkę reprezentują tylko niektórzy partnerzy, umowa powinna wskazywać nazwiska i imiona tych partnerów. Ponadto, stosownie do art. 96 § 1 Ksh każdy partner ma prawo reprezentować spółkę samodzielnie, chyba że umowa spółki stanowi inaczej. Regulacje powyższe oznaczają, iż w spółce partnerskiej, podobnie jak w spółce jawnej, niektórzy partnerzy umową spółki mogą zostać pozbawieni prawa reprezentowania spółki. Jeśli takie postanowienie wprowadzane jest do pierwotnego brzmienia umowy spółki objęte ono jest zgodą wszystkich partnerów, w tym zgodą partnerów, którzy pozbawiani są prawa reprezentowania spółki. Uznać przy tym należy, iż umową spółki nie można pozbawić wszystkich partnerów prawa reprezentacji. Efektem bowiem takiego rozwiązania byłoby pozbawienie spółki partnerskiej, jako samodzielnego uczestnika obrotu prawnego posiadającego zdolność prawną, możliwości reprezentacji przez osoby posiadające w tym zakresie uprawnienia *ex lege*.

Kwestią budzącą pewne wątpliwości interpretacyjne jest to, w jaki sposób w umowie spółki dokonany ma zostać zapis o pozbawieniu partnerów prawa reprezentowania spółki. Na gruncie normatywnej regulacji spółki jawnej przepis art. 30 § 1 Ksh stanowi, iż umowa spółki może przewidywać, że wspólnik jest pozbawiony prawa reprezentowania spółki, co pozwala na pewną swobodę umownego kształtowania postanowień umowy spółki jawnej w związku z pozbawieniem wspólnika prawa reprezentowania spółki. W szczególności możliwe jest postanowienie, iż kon-

kretnych wspólników pozbawia się prawa reprezentowania spółki, co oznacza w efekcie, iż pozostali wspólnicy posiadają prawo reprezentowania spółki. Możliwe byłoby również postanowienie, iż wyłącznie oznaczeni umową wspólnicy posiadają prawo reprezentowania spółki, w konsekwencji pozostali wspólnicy pozbawieni są prawa reprezentowania spółki. Regulacja dotycząca spółki partnerskiej, w porównaniu do obowiązującej w obszarze normatywnej regulacji spółki jawnej, wykazuje się specyfiką, przepis art. 91 pkt 4 Ksh wymaga bowiem, aby w przypadku gdy spółkę reprezentują tylko niektórzy partnerzy w umowie oznaczyć imiona i nazwiska tych partnerów. W literaturze prezentowane jest stanowisko, iż pozbawienie partnera prawa reprezentacji umową spółki partnerskiej może zostać w umowie ujęte od strony pozytywnej (poprzez wskazanie partnerów posiadających prawo reprezentowania spółki) lub negatywnej (poprzez wskazanie partnerów pozbawionych prawa prowadzenia spraw spółki). Wskazuje się, iż ujęcie w umowie kwestii pozbawienia partnera prawa reprezentacji w sposób negatywny, poprzez zestawienie partnerów wyłączonych z ogółem partnerów pozwala na wystarczające wskazanie partnerów mających prawo reprezentacji spółki. Dodatkowo wskazuje się, iż na rzecz takiego stanowiska przemawia względ systemowy, skoro ujęcie negatywne wystarcza w spółce jawnej, komandytowej i komandytowo-akcyjnej (Nowacki, 2012a, s. 5). Wydaje się jednak, iż normę art. 91 pkt 4 Ksh interpretować należy w sposób ścisły, a na rzecz takiego stanowiska przemawiają nie tylko względy wykładni literalnej.

Przywołane wyżej względy systemowe prowadzić mogą do zupełnie odmiennego wniosku, skoro bowiem na gruncie pozostałych spółek osobowych prawa handlowego ustawodawca dopuszcza również ujęcie „negatywne”, a odnośnie do spółki partnerskiej posługuje się regulacją odmienną, *expressis verbis* dopuszczającą wyłącznie „pozytywne” ujęcie, należy nadać temu rozwiązaniu stosowne znaczenie normatywne. Na rzecz takiego ujęcia przemawiają przy tym istotne względy funkcjonalne, skoro efekty ujęcia „pozytywnego” i „negatywnego”, ustalającego krąg partnerów uprawnionych do reprezentowania spółki, nie są tożsame w swych skutkach prawnych. Wskazanie w umowie spółki partnerskiej partnerów pozbawionych prawa reprezentacji oznacza, że nowy partner, który do spółki przystąpi posiadać będzie prawo reprezentowania spółki. W wariantcie natomiast oznaczenia w umowie imion i nazwisk partnerów, którym przysługuje prawo reprezentacji, przystąpienie do spółki nowego partnera na zasadzie dotychczasowej umowy oznaczać będzie, iż nie posiada on prawa reprezentacji (Nowacki, 2012a, s. 5). Wziąwszy pod uwagę powyższe argumenty uznać należy, iż zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu art. 91 pkt 4 Ksh na gruncie spółki partnerskiej ustawodawca wyklucza możliwość umownego kształtowania kręgu wspólników uprawnionych do reprezentowania spółki w drodze wskazania partnerów pozbawionych prawa reprezentacji. Należy przy tym zauważyć, iż ze względów funkcjonalnych niewskazane jest jednoczesne zastosowanie w umowie obydwu ze przedstawionych technik. W razie bowiem wskazania w umowie spółki partnerskiej partnerów pozbawionych prawa reprezentacji przy jednoczesnym określeniu imion i nazwisk partnerów reprezentujących spółkę (w celu uczynienia zadość wymaganiu

z art. 91 pkt 4 Ksh) status prawny nowych partnerów przystępujących do spółki na płaszczyźnie reprezentacji spółki byłby wysoce niejasny. W świetle bowiem postanowień umowy spółki nie znajdowałoby się oni w gronie osób, którym przysługuje prawo reprezentowania spółki, a jednocześnie nie byłoby wymienieni w grupie partnerów nieposiadających prawa reprezentacji.

Powyższe oznacza, iż na płaszczyźnie kształtowania w spółce partnerskiej nieformalnego zarządu, którego celem byłoby maksymalne odciążenie partnerów od obowiązku prowadzenia spraw i reprezentacji spółki, w umowie spółki partnerskiej należy przede wszystkim wskazać imię i nazwisko partnera, któremu przysługuje prawo reprezentacji spółki. Powyższe postanowienie umowy skutkuje pozbawieniem pozostałych partnerów prawa reprezentacji. Należy przy tym podkreślić, iż partner wskazany umową umocowany jest do reprezentowania spółki *ex lege*, nie zaś na podstawie postanowień umowy spółki. Ponadto, zgodnie z art. 40 w zw. z art. 89 Ksh partnerowi temu należy umową spółki powierzyć prowadzenie spraw spółki. Wówczas pozostali partnerzy wyłączeni są od prowadzenia spraw spółki (art. 40 § 1 zd. 2 w zw. z art. 89 Ksh), przy czym zgodnie z art. 43 w zw. z art. 89 Ksh w sprawach przekraczających zakres zwykłych czynności spółki wymagana jest zgoda wszystkich współników, w tym także współników wyłączonych od prowadzenia spraw spółki. Przepis art. 43 Ksh ma charakter dyspozytywny (art. 37 § 1 w zw. z art. 89 Ksh), co oznacza, iż umową spółki partnerskiej można znieść obowiązek uzyskiwania zgody partnerów wyłączonych od prowadzenia spraw spółki na czynności przekraczające zakres zwykłego zarządu. W efekcie, na podstawie umowy spółki partnerskiej jedyny partner posiadać będzie prawo reprezentowania spółki oraz prawo i obowiązek prowadzenia jej spraw.

Powyższe rozwiązanie prawne może zostać wprowadzone do umowy spółki partnerskiej również w trybie zmiany umowy spółki. Zasadniczo, zgodnie z art. 9 Ksh zmiana umowy spółki partnerskiej wymaga zgody wszystkich partnerów. Umowa spółki może jednak przewidywać, iż zmiana umowy może być dokonana wolą większości. Wówczas wyłania się dyskusyjna w doktrynie kwestia, dotycząca wymaganej większości dla dokonania zmiany umowy spółki, na mocy której partnerzy pozbawieni mają zostać prawa reprezentowania spółki. Powstaje bowiem pytanie, czy pozbawienie partnera prawa reprezentacji w trybie zmiany umowy spółki partnerskiej wymaga zachowania warunków, o których mowa w art. 96 § 2 Ksh, czy też może być dokonane wolą większości (zwykłej lub kwalifikowanej) przewidzianej umową spółki partnerskiej dla zmiany umowy. S. Sołtysiński wskazuje, że w razie gdy umowa spółki przewiduje zmianę umowy spółki większością głosów, współnik może być pozbawiony prawa reprezentacji bez konieczności spełnienia wymogu kwalifikowanej większości głosów przewidzianej w art. 96 § 2 Ksh (Sołtysiński, 2012, s. 758 wraz z powołaną tam literaturą), jednak stanowisko to wydaje się być niezasadne. Przepis art. 96 § 2 Ksh statuuje szczególny na tle pozostałych handlowych spółek osobowych tryb pozbawiania partnera prawa reprezentacji spółki w drodze uchwały współników bez zmiany umowy spółki. Zgodnie z nim, pozbawienie partnera prawa reprezentowania spółki może nastąpić tylko

z ważnych powodów uchwałą powziętą większością trzech czwartych głosów w obecności co najmniej dwóch trzecich ogólnej liczby partnerów, przy czym umowa może przewidywać surowsze wymogi powzięcia uchwały, zaś pozbawienie partnera prawa reprezentowania spółki w tym trybie staje się skuteczne z chwilą wpisu do rejestru. Ustawodawca statuuje tym samym określony poziom ochrony prawnej dla współnika spółki partnerskiej w związku ze służącym mu prawem reprezentowania spółki. Nie przesądzając w tym miejscu, czy na tle pozostałych spółek osobowych poziom ten jest wyższy, czy niższy, należy jednak skonstatować, iż regulacja ta ma charakter semiimperatywny, umowa może przewidywać wyłącznie surowsze warunki powzięcia uchwały w przedmiocie pozbawienia partnera prawa reprezentowania spółki. Przepis ten winien być traktowany, jako wyznaczający minimum ochrony prawnej partnera w związku z ewentualnym pozbawieniem go prawa reprezentowania spółki partnerskiej, zaś postulat spójności prawa przemawia za uznaniem, iż ten minimalny poziom ochrony prawnej winien obowiązywać również w razie pozbawienia partnera prawa reprezentowania w drodze zmiany umowy spółki.

Oznacza to, iż pozbawienie partnera prawa reprezentowania w drodze zmiany umowy spółki nastąpić może w trybie określonym w art. 9 Ksh, z uwzględnieniem regulacji art. 96 § 2 Ksh. Należy przy tym podkreślić, iż analizowany tryb pozbawienia partnera prawa reprezentacji w drodze zmiany umowy spółki partnerskiej musi być rozpatrywany odrębnie względem sytuacji, gdy pozbawienie partnera prawa reprezentacji następuje w wyniku powołania zarządu w spółce (art. 97 § 1 Ksh). W przypadku pozbawienia partnera prawa reprezentacji w związku z powołaniem zarządu spółki, zgodnie z wyraźnym brzmieniem art. 97 § 1 zd. 2 Ksh, przepisu art. 96 Ksh nie stosuje się. Wyraźne wyłączenie stosowania m.in. art. 96 § 2 Ksh w sytuacji powierzenia umową spółki prawa prowadzenia spraw spółki i jej reprezentacji zarządowi, powoduje, iż warunki prawne powzięcia uchwały o pozbawieniu partnera reprezentacji z art. 96 § 2 Ksh nie znajdują zastosowania do uchwały powołującej zarząd (pozbawiającej partnerów prawa reprezentowania spółki). Z tego powodu nie można zgodzić się z twierdzeniem, iż wymaganie stosowania normy art. 96 § 2 Ksh jest takie samo w przypadku pozbawienia partnera prawa reprezentacji w drodze zmiany umowy spółki (bez związku z powoływaniem zarządu) oraz w przypadku zmiany umowy ustanawiającej zarząd (Nowacki, 2012a, s. 6)¹.

2. Pozbawienie partnerów prawa prowadzenia spraw spółki i jej reprezentowania nastąpić może bez zmiany umowy spółki w drodze późniejszej uchwały partnerów. Uchwała w przedmiocie pozbawienia partnerów prawa reprezentacji odpowiadać musi warunkom określonym w art. 96 § 2 Ksh, o czym była mowa wyżej (szerzej Sołtysiński, 2012, s. 758 i nast.). Natomiast podstawą prawną uchwały partnerów o wyłączeniu prawa prowadzenia spraw spółki będzie art. 40 § 1 w zw. z art. 89 Ksh, zgodnie z którym prowadzenie spraw spółki może być powierzone jednemu lub kilku współnikom bądź na mocy umowy spółki, bądź na podstawie późniejszej uchwały współników, pozostali współnicy są wówczas wyłączeni od prowadzenia spraw spółki. Na podstawie późniejszej

uchwały partnerów można zatem powierzyć prowadzenie spraw spółki partnerskiej jednemu partnerowi, pozostali partnerzy będą wówczas wyłączeni od prowadzenia spraw spółki. W związku z obowiązującą co do zasady regułą jednomyślności uchwał w sprawach przekraczających zwykły zarząd należy uznać, iż uchwała partnerów powierzająca prawo prowadzenia spraw spółki jednemu ze wspólników wymaga zgody wszystkich wspólników, chyba że umowa stanowi inaczej.

Zastanawiający i jednocześnie trudny do wyjaśnienia jest wyższy poziom ustawowej ochrony prawnej partnera w przypadku wyłączenia służącego mu prawa prowadzenia spraw spółki, aniżeli w sytuacji pozbawiania partnera prawa reprezentowania spółki. W pierwszym bowiem wypadku, o ile umowa nie stanowi inaczej, wymagana będzie jednomyślna uchwała wszystkich partnerów. W drugim zaś — uchwała powzięta z ważnych powodów większością trzech czwartych głosów w obecności co najmniej dwóch trzecich ogólnej liczby partnerów. Wydaje się, iż brak jest racjonalnego uzasadnienia dla surowszych warunków formalnych podjęcia uchwały w przedmiocie wyłączenia prawa prowadzenia spraw spółki niż w przypadku pozbawienia partnera prawa reprezentacji w drodze uchwały wspólników.

Należy przy tym podkreślić, iż wyłączenie prawa partnerów do prowadzenia spraw spółki w drodze uchwały wspólników nie pozbawia tychże partnerów prawa wyrażania zgody na czynności przekraczające zakres zwykłego zarządu spółką, zgodnie z art. 43 w zw. z art. 89 Ksh. Zgodnie zaś z brzmieniem art. 37 § 1 w zw. z art. 89 Ksh, jedynie umową spółki partnerskiej można wyłączyć stosowanie art. 43 Ksh. Dla osiągnięcia zatem stanu prawnego, w którym powierza się prowadzenie spraw spółki partnerskiej jednemu z partnerów, przy jednoczesnym pełnym wyłączeniu obowiązków pozostałych partnerów w obszarze zarządzania spółką, poza uchwałą partnerów w przedmiocie powierzenia prowadzenia spraw partnerowi niezbędna byłaby zmiana umowy spółki wyłączająca stosowanie art. 43 w zw. z art. 89 Ksh.

3. Należy uznać, iż zarówno prawo prowadzenia spraw spółki, jak i prawo reprezentacji może zostać partnerowi odebrane na podstawie wyroku sądowego. O ile dopuszczalność odebrania partnerowi w tym trybie z ważnych powodów prawa prowadzenia spraw spółki (oraz zwolnienia z tego obowiązku) nie powinna budzić większych wątpliwości w świetle art. 47 w zw. z art. 89 Ksh, to zagadnienie możliwości odebrania w trybie sądowym prawa reprezentacji jest w doktrynie kwestią sporną (Pyziół, 2001, s. 145). Nieprzekonujący jest argument, iż art. 96 § 2 Ksh stanowi całościowe unormowanie zagadnienia pozbawiania partnera prawa reprezentowania spółki wbrew jego woli, co wykluczałoby w świetle art. 89 Ksh możliwość odpowiedniego stosowania do spółki partnerskiej art. 30 § 2 Ksh. Względny systemowy i celowościowy przemawiają w wysokim stopniu za dopuszczalnością pozbawienia partnera prawa reprezentowania spółki z ważnych powodów na mocy prawomocnego orzeczenia sądu (art. 30 § 2 w zw. z art. 89 Ksh; Strzępka, Zielińska, 2013, s. 163–164).

Przeprowadzona powyżej analiza możliwych trybów pozbawienia partnera (partnerów) prawa prowadzenia spraw spółki i jej reprezentacji pokazuje, iż w wyniku okre-

lonych działań w spółce partnerskiej osiągnięty zostanie stan, w którym tylko jeden z partnerów zachowuje prawo reprezentowania spółki i prowadzenia jej spraw, z jednoczesnym wyłączeniem po stronie pozostałych partnerów obowiązków na płaszczyźnie zarządzania spółką i jej reprezentowania. Partnerzy ci, jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, często nie posiadają przygotowania do prowadzenia spraw spółki i jej reprezentowania, również przeznaczanie czasu profesjonalistów wykonujących wolne zawody w spółce na prowadzenie jej spraw traktowane bywa jako marnotrawienie ich czasu (Sołtyński, 2012, s. 760). Jedynym antidotum na odciążenie ich w tym zakresie nie jest jednak ustanowienie formalnego zarządu w spółce. Wykorzystanie bowiem istniejących, wyżej wskazanych mechanizmów prawnych pozwala na realizację tego celu, zaś główny ciężar zarządzania spółką może zostać przeniesiony na osoby trzecie spoza stosunku spółki na podstawie art. 38 § 1 w zw. z art. 89 Ksh. W efekcie, prawo prowadzenia spraw spółki i jej reprezentowania należeć może tylko do jednego spośród partnerów spółki, zaś udział osób trzecich w zarządzaniu spółką oraz jej reprezentacji może być na tyle istotny, że również ten partner nie będzie w szczególnym stopniu obciążony obowiązkami organizacyjnoprawnymi w analizowanym obszarze, związanymi z członkostwem w spółce. Umowa o świadczenie usług w zakresie zarządzania spółką przez osobę trzecią (osoby trzecie) zostanie zawarta w imieniu spółki partnerskiej przez partnera, któremu przysługuje prawo reprezentowania spółki. Należy przy tym podkreślić, iż w sytuacji, gdy wyłącznie jednemu partnerowi przysługuje prawo reprezentowania spółki (uprawnienia pozostałych partnerów w tym zakresie zostały wyłączone) wykluczona jest możliwość, aby umowa spółki jednocześnie statuowała zasadę reprezentacji łącznej (np. dwóch partnerów łącznie lub partner łącznie z prokurentem). Partner ten posiadać musi samodzielne prawo reprezentowania spółki.

Pozycja prawna nieformalnego zarządu spółki partnerskiej

Ukształtowane według wyżej wskazanych reguł gremium zarządzające spółką partnerską, w skład którego wchodzi partner oraz osoby trzecie spoza stosunku spółki, nie posiada statusu prawnego odpowiadającego pozycji prawnej zarządu w rozumieniu art. 97 Ksh. W przeciwieństwie do członków formalnego zarządu spółki, osoby trzecie tworzące zarząd nieformalny nie są związane ze spółką więzią o charakterze organizacyjnoprawnym, będącą następstwem powoływania członków zarządu do pełnienia funkcji członka zarządu. Nie zostaje im tym samym udzielony mandat do pełnienia funkcji członka zarządu. Podstawą świadczenia usług na rzecz spółki w zakresie jej zarządzania przez osoby trzecie jest wyłącznie stosunek obligacyjny nawiązany pomiędzy tymi osobami a spółką, na mocy którego powierza się tym osobom prowadzenie spraw spółki oraz określa sposób wykonywania obowiązków. Brak jest również podstaw prawnych do stosowania w tym zakresie reguł obowiązujących osoby mające prawo prowadzenia spraw spółki oraz prawo reprezentacji w spółce jawnej (Pyziół, 2001, s. 148)². W sferze reprezentacji spółki

osoby te nie mają *ex lege* prawa reprezentowania spółki, w odróżnieniu od członków zarządu spółki partnerskiej. Osobom tym mogą być udzielane pełnomocnictwa do dokonywania w imieniu i na rzecz spółki partnerskiej czynności prawnych, zarówno ogólne, szczególne, jak i rodzajowe. Jeśli osobą trzecią, której na podstawie art. 38 § 1 w zw. z art. 89 Ksh. powierzono prowadzenie spraw spółki partnerskiej, jest osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych, może tej osobie zostać udzielona prokura samoistna lub łączna. W razie, gdy osobą trzecią, której powierzono prowadzenie spraw spółki partnerskiej jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną, prokura może zostać udzielona osobom fizycznym będącym członkami organu lub przedstawicielami tej osoby.

Na płaszczyźnie reprezentowania spółki partnerskiej osoby trzecie, którym powierzono prowadzenie spraw spółki mogą posiadać co najwyżej status przedstawiciela spółki (o ile zostanie im udzielone stosowne pełnomocnictwo). Są to podmioty niezależne od spółki, nie stanowiące elementu struktury organizacyjnej spółki. Ustanie relacji prawnych pomiędzy tymi osobami a spółką nie następuje w wyniku odwołania, lecz w efekcie wygaśnięcia stosunku obligacyjnego nawiązanego ze spółką partnerską. Wykluczone jest tym samym odpowiednie stosowanie do oceny praw i obowiązków tych osób przepisów art. 201–211 oraz 293–300 Ksh, na podstawie art. 97 § 2 Ksh.

Wskazane różnice statusu prawnego nieformalnego zarządu spółki partnerskiej oraz zarządu powoływanego na podstawie art. 97 Ksh w ujęciu czysto funkcjonalnym nie obniżają atrakcyjności ukształtowania sfery zarządzania spółką partnerską w oparciu o model nieformalnego zarządu, a w pewnych obszarach wręcz ją zwiększają. Należy bowiem pamiętać, iż wbrew intencjom ustawodawcy, który statuując możliwość ustanowienia zarządu w spółce partnerskiej na podstawie art. 97 Ksh chciał przyczynić się do usprawnienia zasad zarządzania spółką, instytucja formalnego zarządu spółką w swoim obecnym kształcie normatywnym nie zawsze ten postulat realizuje. Ilość zagadnień budzących wątpliwości interpretacyjne (oraz skrajnie odmienne oceny prawne) w ramach normatywnego ukształtowania zarządu spółki partnerskiej jest na tyle wysoka, iż ustanowienie zarządu nie tylko czasami nie sprzyja uproszczeniu zasad jej działania, lecz w niektórych obszarach

powoduje ich skomplikowanie (Promińska, 2002, s. 16 i nast.; Szmitkowski, 2001, s. 12 i nast.; Wajda, 2007, s. 12 i nast.; Nowacki, 2012b, s. 12 i nast.).

Również z perspektywy osoby trzeciej, będącej profesjonalnym menadżerem, pozycja członka zarządu spółki partnerskiej może być postrzegana, jako wiążąca się ze szczególnym ryzykiem. Zgodnie bowiem z ujęciem prezentowanym dość często przez przedstawicieli doktryny, członkowie zarządu spółki partnerskiej obowiązani są uzyskiwać zgodę partnerów na czynności przekraczające zakres zwykłego zarządu spółką (tak Promińska, 2002, s. 22; Siemiątkowski, Potrzeszcz, 2010, s. 454; Rodzyńkiewicz, 2009, s. 158; Szmitkowski, 2001, s. 16; Nowacki, 2012b, s. 16). Tak poważne ograniczenie autonomii ich działania, w zestawieniu z odpowiedzialnością ponoszoną na zasadach właściwych członkom zarządu spółki z o.o., powodować może uzasadnione obawy dotyczące sprawności procesu zarządzania spółką partnerską oraz odpowiedzialności za efekt podejmowanych działań zarządczych. Na tym tle stosunki prawne kształtowane w ramach nieformalnego zarządu spółką partnerską wydają się być stosunkowo przejrzyste i jednoznaczne kwalifikacyjnie.

Podsumowanie

Płaszczyzna prowadzenia spraw spółki partnerskiej oraz jej reprezentowania może zostać ukształtowana w trojaki sposób. Pierwszy wariant stanowi rozwiązanie typowe dla spółek osobowych, w którym prawo prowadzenia spraw spółki i jej reprezentowania przysługuje partnerom spółki. Drugi model jest charakterystyczny dla spółek kapitałowych, opierając się na powierzeniu prowadzenia spraw i reprezentacji zarządowi, do którego odpowiednio stosuje się przepisy o zarządzie spółki z o.o. Możliwe jest także nadanie stosunkom organizacyjnym spółki partnerskiej takiego kształtu, w którym tylko jeden partner posiadać będzie prawo do prowadzenia spraw spółki oraz jej reprezentowania, pozostali partnerzy zostaną tych uprawnień pozbawieni, a zarządzanie spółką partnerską zostanie powierzzone osobom trzecim spoza stosunku spółki. W ten sposób dojdzie do ukształtowania w spółce nieformalnego zarządu, w skład którego wejdzie partner oraz osoby trzecie spoza grona wspólników, a gremium to będzie prowadzić sprawy spółki i ją reprezentować w obrocie.

Literatura

- Kidyba, A. (2013). *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. T. I. Warszawa, 217.
 Litwińska-Werner, M. (2007). *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Warszawa, s. 261.
 Nowacki, A. (2012a). Reprezentacja spółki partnerskiej przez partnerów. *PPH*, (2), s. 5.
 Nowacki, A. (2012b). Zarząd spółki partnerskiej. *PPH*, (3), s. 12 i nast.
 Promińska, U. (2002). Uwagi w sprawie zarządzania i reprezentacji spółki partnerskiej. *PPH*, (11), s. 16 i nast.
 Pyziół, W. (2001). W: K. Kruczałak (red), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Warszawa, s. 146.
 Rodzyńkiewicz, M. (2009). *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Warszawa, s. 158.

- Siemiątkowski, T. Potrzeszcz, R. (2010). W: T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz (red), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. T. I. Warszawa, s. 454.
 Sołtysiński, S. (2012). W: S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szymański, J. Szwaia, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. T. I. Warszawa, s. 760.
 Szmitkowski, P. (2001). Stosunki wewnętrzne w spółce partnerskiej posiadającej zarząd. *PPH*, (10), s. 12 i nast.
 Strzępka, J. A., Zielińska, E. (2013). W: J. A. Strzępka (red), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Warszawa, s. 115.
 Wajda, D. (2007). *Zarząd w spółce partnerskiej. Prawo Spółek*, (6), s. 12 i nast.

¹ Autor twierdzi, że warunek co najmniej — głosów w obecności 2/3 wspólników oraz wymaganie w umowie ważnego powodu dotyczy również zmiany umowy spółki partnerskiej ustanawiającej zarząd, jako pozbawiającej partnerów prawa reprezentacji.

² Autor stwierdza, iż różnica między zarządem nieformalnym a zarządem ustanowionym w trybie art. 97 sprowadza się — praktycznie rzecz

biorąc — do tego, iż o ile zarząd nieformalny jest powoływany (odwoływany) oraz działa według reguł obowiązujących osoby mające prawo prowadzenia spraw spółki oraz prawo reprezentacji w spółce jawnej, o tyle zarząd formalny (art. 97) podlega w całości — choć jedynie odpowiednio (art. 97 § 2) — regułom odnoszącym się do zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (art. 201–211, 293–300).

Cash-pooling — konsekwencje w podatku od towarów i usług oraz podatku od czynności cywilnoprawnych (część 2)

VAT and tax on law transaction consequences on cash pooling agreement (part 2)

dr Jowita Pustuł

Streszczenie

Cash-pooling pozwala na zarządzanie środkami finansowymi spółek powiązanych. Ilość interpretacji podatkowych dotyczących cash-poolingu świadczy o tym, że polskie spółki coraz częściej uczestniczą w tym systemie. Wciąż jednak mają trudności z ustaleniem skutków podatkowych związanych z zawarciem umowy cash-poolingowej, gdyż w przepisach polskich ustaw podatkowych brak jest regulacji odnoszących się wprost do umowy cash pooling. Największe wątpliwości podatkowe towarzyszące zawarciu umowy cash pooling związane są z zagadnieniem cen transferowych, niedostatecznej kapitalizacji i podatku u źródła. Przedmiotem artykułu jest przedstawienie skutków podatkowych, jakie zawarcie umowy cash pooling wywołuje w podatku dochodowym od osób prawnych.

Słowa kluczowe:

Słowa kluczowe: *cash pooling*, podatek dochodowy od osób prawnych, ceny transferowe, niedostateczna kapitalizacja, podatek u źródła.

Summary

Intra-group cash pooling structures allow to efficiently manage intercompany lending among members of the group, reducing financing costs to the group as a whole, etc. The number of tax rulings shows that Polish companies more and more frequently take part in cash pooling structures. Tax consequences of the cash pooling agreement still give rise to various controversies because Polish tax law does not provide any special regulations on the tax treatment of cash pooling agreements. The main doubts resulting from a cash pooling agreement concern: transfer pricing, thin capitalization and withholding tax. The purpose of this article is to present tax implications of the cash pooling agreement in the context of corporate income tax.

Key words:

cash pooling, corporate income tax, transfer pricing, thin capitalization, withholding tax.

1. Wprowadzenie

Uczestnikami systemów cash poolingowych są co do zasady spółki kapitałowe, dlatego też stają one przed koniecznością ustalenia skutków powstających na gruncie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2011, nr 74, poz. 397 ze zm., dalej: „u.p.d.o.p.”). Podobnie jak w wypadku ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (DzU 2010, nr 101, poz. 649 ze zm.) oraz ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU 2011, nr 177, poz. 1054 ze zm.) w przepisach u.p.d.o.p. brak jest regulacji odnoszących się wprost do cash pooling. Wątpliwości powstają zwłaszcza przy odpowiedzi na pytanie, czy przy zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów odsetek płaconych przez uczestnika systemu cash pooling należy stosować przepisy dotyczące tzw. niedostatecznej kapitalizacji, jaką stawką podatku u źródła opodatkować wypłacane odsetki, czy należy sprawdzać, czy warunki ustalone w umowie cash poolingowej odpowiadają warunkom stosowanym przez podmioty niezależne?

2. Zasady ustalania przychodów

Spółki uczestniczące w systemach cash pooling, które wykazują na rachunkach saldo dodatnie są świadome tego, że do przychodów podlegających opodatkowaniu należy zaliczyć odsetki otrzymywane od pool lidera. Wiedzą też, że odsetki powinny być zaliczane do przychodów podlegających opodatkowaniu dopiero w momencie ich otrzymania. Zgodnie bowiem z art. 12 ust. 4 pkt 2 u.p.d.o.p. do przychodów podlegających opodatkowaniu nie zalicza się kwot naliczonych, lecz nieotrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek (kredytów).

Wiele wątpliwości mają spółki wykazujące na rachunku saldo ujemne. Nie wiedzą one, czy powinny one wykazywać przychody w związku z otrzymywaniem od pool lidera wpłat mających na celu wyrównanie salda ujemnego? Należy pamiętać o tym, że zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. do przychodów podlegających opodatkowaniu zaliczane są także otrzymane nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub prawa, a także inne nieodpłatnie lub częściowo odpłatne świadczenia. Spółki wskazujące

debet zastanawiają się zatem, czy otrzymywane od pool leadera wpłaty służące wyrównaniu salda ujemnego są „nieodpłatnym świadczeniem” w rozumieniu u.p.d.o.p.?

Odpowiedź na tak zadane pytanie powinna być oczywiście negatywna. Wpłaty dokonywane przez pool leadera mające na celu wyrównanie sald nie mają bowiem charakteru definitywnego. Jak słusznie zauważa się w judykaturze, za przychód może być uznane jedynie przysporzenie o charakterze trwałym, które definitywnie powiększa aktywa osoby prawnej (wyrok NSA z dnia 12 lutego 2013 r., sygn. II FSK 1248/11 i wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. II FSK 871/11). Ponieważ otrzymywane przez uczestników cash pooling wpłaty mające na celu uzupełnienie wykazywanych na rachunkach debetów mają zaś charakter zwrotny nie mogą być uznawane za przychody podlegające opodatkowaniu (Majdowski, 2014, s. 24–32). Z takim poglądem zgadzają się organy podatkowe. Uważają one, że środki transferowane między uczestnikami struktury cash pooling, poza odsetkami definitywnie wypłacanymi na uczestników struktury są neutralne dla potrzeb ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, tzn. nie stanowią przychodów dla celów tego podatku (np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 7 maja 2014 r., ILPB4/423-93/14-2/MC; interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 7 marca 2014 r., IBPBI/2/423-1665/13/AP). W jednej z interpretacji organ podatkowy wyjaśnił, że *nie można stwierdzić, że w wyniku zerowania sald na rachunku Spółki będącej uczestnikiem systemu cash pooling, otrzyma ona nieodpłatne bądź częściowo odpłatne świadczenie ze strony innych uczestników tego systemu. Zatem Wnioskodawca nie będzie miał obowiązku naliczania nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń stanowiących przychód podatkowy, o których mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 updop* (interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 16 maja 2014 r., IBPBI/2/423-210/14/MO).

3. Koszty uzyskania przychodów — problem niedostatecznej kapitalizacji

Wydatki związane z uczestnictwem spółki w cash pooling co do zasady stanowią koszty uzyskania przychodów. System cash pooling jest bowiem narzędziem, który ma poprawić zarządzanie płynnością finansową wszystkich podmiotów w nim uczestniczącym. Wydatki związane z funkcjonowaniem spółki w systemie cash pooling mogą być zatem traktowane jako wydatki ponoszone celem osiągnięcia, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu. Należy jednak zauważyć, że zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. do kosztów uzyskania przychodów nie można zaliczyć wydatków (nawet jeśli są one poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów), jeśli wydatki zostały one wymienione w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.

W związku z tym, w wypadku cash pooling rzeczywistego, pojawia się pytanie, czy kosztem uzyskania przychodów jest zawsze pełna kwota odsetek płaconych na rzecz pool leadera w związku z wykazaniem sald ujemnych?

(problem ten co do zasady nie dotyczy cash pooling wirtualnego, w którym nie dochodzi bezpośrednio do transferów pieniężnych między rachunkami spółek uczestniczących w systemie cash pooling).

W art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2014 r., wprowadzone zostały bowiem ograniczenia w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów odsetek od pożyczek udzielanych przez podmioty powiązane. Ograniczenia w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów dotyczyły odsetek płaconych od pożyczek, jeśli pożyczka została udzielona przez:

- udziałowca posiadającego nie mniej niż 25% udziałów w kapitale zakładowym spółki,
- udziałowców posiadających łącznie co najmniej 25% udziałów w kapitale zakładowym spółki,
- spółkę–siostrę, jeżeli w obydwu spółkach ten sam udziałowiec posiada co najmniej 25% udziałów.

Począwszy od 1 stycznia 2015 r. ograniczenia w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów odsetek płaconych od pożyczek zostały zmodyfikowane. Obecnie dotyczą one pożyczek udzielonych spółce przez podmiot posiadający zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki, pożyczek udzielonych łącznie przez podmioty posiadające łącznie zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki oraz pożyczek udzielonych spółce przez inną spółkę, jeżeli w obu tych spółkach ten sam podmiot bezpośrednio, jak również pośrednio posiada nie mniej niż po 25% udziałów (akcji).

Jeśli zadłużenie spółki (pożyczkobiorcy) względem ww. podmiotów osiągnie określony w przepisach wskaźnik zadłużenia, wówczas spółka nie może zaliczyć całej kwoty płaconych odsetek do kosztów uzyskania przychodów. Należy jednak zauważyć, że ograniczenia wynikające z art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 u.p.d.o.p. dotyczą jednak wyłącznie odsetek płaconych „od pożyczek”. W art. 16 ust. 7b u.p.d.o.p., wyjaśniano, że przez pożyczkę należy rozumieć każdą umowę, w której dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy. Przez pożyczkę tę rozumie się także kredyt, emisję papierów wartościowych o charakterze dłużnym, depozyt nieprawidłowy lub lokatę. Za pożyczkę nie uznaje się natomiast pochodnych instrumentów finansowych.

Jak słusznie zauważa się w literaturze przedmiotu umowa cash pooling nie ma nic wspólnego z emisją papierów wartościowych o charakterze dłużnym. Jest też mało prawdopodobne, aby umowa cash pooling była skonstruowana w oparciu o system depozytów nieprawidłowych lub lokat (Jurkiewicz, 2009, s. 2). Należy więc zastanowić się nad możliwością uznania umowy cash poolingowej za umowę pożyczki, zwłaszcza w wypadku cash pooling rzeczywistego.

W ramach cash pooling rzeczywistego dokonywane są transfery środków finansowych „na” lub „z” rachunku pool leadera. Transfery te są następnie „odwracane” tj. dokonywane są przelewy zwrotne. W umowach cash poolingowych żadna ze spółek nie zobowiązuje się jednak do przenoszenia na rzecz innego podmiotu środków pieniężnych o określonej wysokości. Kwoty pieniężnej, która ma

zostać przekazana innej spółce nie da się bowiem określić, gdyż w dniu zawarcia umowy żaden z uczestników cash pooling nie wie, czy osiągnie nadwyżki finansowe, a jeśli tak to w jakiej wysokości, nie ma też wiedzy na temat tego, czy w przyszłości na jej rachunku zostaną wykazane salda ujemne, a jeśli tak to w jakiej wysokości. Warto też pamiętać o tym, że rozliczenia w systemie cash poolingowym są często dokonywane każdego dnia. W związku z tym w jednym dniu spółka może przekazać na rachunek pool leadera posiadane nadwyżki finansowe, zaś drugiego dnia może wykazać saldo ujemne i otrzymać przelew od pool leadera. Problem może okazać się również wskazanie podmiotu na rzecz, którego dana spółka zobowiązuje się przenieść własność środków finansowych. Nadwyżki finansowe posiadane przez spółki wykazujące na rachunkach salda dodatnie są przekazywane pool leaderowi. Otrzymałe nadwyżki finansowe pool leader przekazuje zaś spółkom wykazującym debet. Spółka, która wpłaca nadwyżki finansowe na konto pool leadera nie wie, którego uczestnika systemu pool leader dofinansuje wykorzystując przekazane przez nią środki. Nawet sam pool leader może mieć trudność ze wskazaniem podmiotu, do którego trafiły pieniądze spółki wykazującej saldo dodatnie. Trzeba pamiętać o tym, że w systemie cash pooling może uczestniczyć wiele spółek. Może się okazać, że danego dnia kilkanaście, a nawet kilkadziesiąt, spółek przekaże swoje nadwyżki finansowe na rachunek pool leadera, a pool leader otrzymałe środki przekaże na wyrównanie sald ujemnych innej, równie licznej, grupie spółek. Z uwagi na powyższe w literaturze przedmiotu powszechnie wyrażany jest pogląd, że typowa umowa cash-poolingowa nie spełnia warunków niezbędnych do uznania jej za umowę pożyczki (Budziszewski, 2011, s. 58–60, Gajewski, 2013, s. 47, Sekita, 2001, s. 57). W konsekwencji przepisy dotyczące niedostatecznej kapitalizacji nie powinny być stosowane w wypadku uiszczania odsetek przez spółki uczestniczące w systemie cash pooling.

Z takim stanowiskiem przez wiele lat zgadzały się organy podatkowe. W interpretacjach podatkowych organy podatkowe stwierdzały, że odsetki płacone przez uczestnika systemu cash pooling mogą być w całości zaliczane do kosztów uzyskania przychodów w momencie zapłaty i to niezależnie od tego że innymi uczestnikami systemu są podmioty wskazane w art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 u.p.d.o.p. (np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 28 czerwca 2013 r., znak IBPBI/2/423-381/13/AK; Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 czerwca 2013 r., IPPB5/423-388/13-2/JC; Dyrektora Izby Skarbowej w odzi z dnia 8 sierpnia 2012 r., znak ITPB3/423-180/12-2/IR; Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24 października 2011 r., znak IPPB5/423-761/11-3/JC; Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 23 września 2011 r., znak ILPB3/423-286/11-6/JG). W ostatnim czasie można jednak zaobserwować modyfikację poglądów organów podatkowych. Zaczęły one argumentować, że transfery środków dokonywane w ramach cash pooling wypełniają przesłanki zaliczenia ich do umowy pożyczki zdefiniowanej w art. 16 ust. 7b u.p.d.o.p. W kon-

sekwencji, jeśli spółka wykazuje saldo debetowe, a także łączna wartość zadłużenia wobec podmiotów wskazanych w art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 u.p.d.o.p. przekroczy trzykrotność wartości kapitału zakładowego tej spółki, wówczas w odniesieniu do odsetek płaconych w związku z uczestnictwem w systemie cash pooling znajdują zastosowanie przepisy o niedostatecznej kapitalizacji (np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 stycznia 2014 r., IPPB5/423-891/13-2/JC i z dnia 27 lutego 2014 r., IPPB5/423-953/13-4/JC; Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 13 marca 2014 r., ITPB3/423-630a/13/DK; Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 24 kwietnia 2014 r., IBPBI/2/423-195/14/JD).

Z takim poglądem nie zgadzają się jednak sądy administracyjne. Uważają one, że stosunki pomiędzy uczestnikami systemu cash pooling nie powinny być kwalifikowane jako udzielenie pożyczki, o której mowa w art. 16 ust. 7b u.p.d.o.p. i tym samym odsetki płacone w ramach umowy cash pooling nie powinny podlegać restrykcjom wynikającym z przepisów o niedostatecznej kapitalizacji (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. I SA/Wr 1946/13; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 maja 2014 r., sygn. I SA/Wr 353/14; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 maja 2014 r., sygn. I SA/Bd 418/14). Sądy słusznie argumentują, że mimo iż umowy cash poolingowe zawierają element kredytowania jednych podmiotów przez inne podmioty to nie mogą być traktowane jako umowy pożyczki, gdyż (...) *podatnicy przystępujący do umowy cash pooling nie zobowiązują się do przeniesienia określonej ilości pieniędzy na inny określony w umowie podmiot. Uczestnicy tego rodzaju porozumienia nie wiedzą, kiedy ich środki zostaną wykorzystane, w jakiej wysokości i przez którego uczestnika. Nie jest więc skonkretyzowana druga strona transakcji i wysokość jej przedmiotu, ponieważ zerowanie salda debetowego na rachunku uczestnika następuje z wykorzystaniem dodatniego salda rachunku zbiorczego, którego stan jest wypadkową sald rachunków wszystkich uczestników systemu. Poza tym w umowie cash pooling brak jest możliwości swobodnego dysponowania środkami przez uczestników systemu, co jest elementem koniecznym umowy pożyczki* (WSA w Warszawie w wyroku z dnia 20 lutego 2014 r., sygn. III SA/Wa 2562/13).

4. Ceny transferowe i dokumentacja podatkowa

Cash pooling jest bez wątpienia systemem mającym na celu wykorzystanie efektu skali. Spółkom łatwiej jest wynegocjować z bankiem korzystne warunki finansowania, czy też oprocentowania środków, jeśli występują jako grupa. Dlatego też spółki decydujące się na wdrożenie systemu cash pooling nie negocjują z bankiem, indywidualnie, zasad oprocentowania nadwyżek finansowych w razie wykazywania sald dodatnich ani wysokości odsetek płaconych w razie wykazania salda debetowego. Negocjacje te, w imieniu całej grupy, prowadzi z bankiem pool leader. Warunki oferowane przez bank grupie spółek jako całości zawsze różnią się od warunków, które bank zaofiarowałby spółce samodzielnie korzystającej z jego usług.

Pojawia się w związku z tym pytanie, czy należy sprawdzać, czy warunki wynikające z umowy cash pooling odbiegają od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależnego podmioty?

Odpowiedź na to pytanie jest istotna. Jeśli bowiem uznamy, że w wypadku cash pooling można sprawdzać, czy zastosowane warunki są warunkami rynkowymi to w konsekwencji możliwe będzie dokonywanie korekty dochodów wykazywanych przez uczestników cash pooling na podstawie art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli w wyniku powiązań istniejących między podmiotami zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały — dochody danego podmiotu oraz należny podatek określa organ podatkowy bez uwzględnienia warunków wynikających z istniejących powiązań. Ustalanie cen między podmiotami powiązanych na zasadach, jakie byłyby przyjęte przez podmioty niezależne ma przede wszystkim zapobiegać przerzucaniu dochodów między podmiotami powiązanych. Przyjmuje się, że ceny stosowane przez podmioty niepowiązane są zawsze kształtowane przez warunki rynkowe. Podmioty powiązane mogą natomiast ustalać ceny na warunkach odbiegających od warunków rynkowych uwzględniając przy ich kalkulacji różnego rodzaju czynniki wynikające z istniejących powiązań (Pustul, 2013, s. 128–135).

Spółki uczestniczące w systemach cash poolingowych argumentują, że art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. nie powinien znaleźć zastosowania, nawet jeśli poziom oprocentowania nadwyżek finansowych oraz wysokość odsetek płaconych w razie pojawienia się ujemnego salda na rachunku odbiega od warunków, które bank oferuje innym podmiotom. Poziom odsetek negocjowany jest bowiem między pool leaderem, reprezentującym wszystkich uczestników cash pooling, a bankiem — będącym podmiotem niezależnym, a art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. pozwala na sprawdzanie warunków przyjętych w transakcji dokonywanej między podmiotami powiązanych. Rację spółkom przyznają sądy administracyjne. W uzasadnieniu jednego z wyroków czytamy, że *usługa cash pooling jest usługą świadczoną przez bank, a więc podmiot niespełniający przesłanek z art. 11 ust. 1 i 4 u.p.d.p. Z powyższego wynika, że umowa zarządzania środkami pieniężnymi nie ma na celu fałszowania dochodu, przez ustalenie pomiędzy powiązanych podmiotami warunków odbiegających od zwykle określanych, lecz jest prawnie dopuszczalnym zarządzaniem środkami pieniężnymi — bilansowaniu sald — uczestników, celem uzyskania niższego oprocentowania zadłużenia względem banku i korzystniejszego lokowania nadwyżek finansowych, na warunkach umówionych z bankiem* (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 maja 2014 r., sygn. I SA/Wr 352/14 i wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 8 maja 2014 r., sygn. I SA/Rz 235/14).

Organy podatkowe przed długi czas zgadzały się z taką argumentacją. Uważały, że wysokość odsetek naliczanych

od sald dodatnich, czy też wysokość odsetek płaconych w razie wykazania sald ujemnych nie powinna być kwestionowana jako odbiegająca od warunków rynkowych (np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 czerwca 2013 r., IPPB5/423-388/13-2/JC; Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 11 czerwca 2013 r., ILPB4/423-78/13-2/M i z dnia 1 marca 2013 r., ILPB3/423-521/12-2/KS; Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 7 stycznia 2013 r., IBPBI/2/423-1278/12/BG). W 2014 r. poglądy organów podatkowych uległy jednak zmianie (np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 26 lutego 2014 r., ILPB4/423-470/13-2/M; Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 27 stycznia 2014 r., IBPBI/2/423-1418/13/AK). Obecnie w wydawanych interpretacjach organy podatkowe twierdzą, że *celem umowy cash pooling jest ograniczenie — u podmiotów uczestniczących w takim porozumieniu — kosztów związanych z finansowaniem prowadzonej przez nie działalności. Jeżeli dzięki tej umowie u każdego z Uczestników Systemu (...) saldo odsetek otrzymanych nad odsetkami zapłaconymi jest wyższe od analogicznego salda, jakie podmiot taki zrealizowałby, gdyby w umowie nie uczestniczył, lecz pożyczał środki finansowe na prowadzoną działalność i jednocześnie lokował swoje środki, dokonując tych czynności z podmiotami niepowiązanymi według zasad rynkowych, to należy przyjąć, że dzięki tej umowie wyżej wspomniany cel jest zrealizowany. Jednakże w każdym indywidualnym przypadku wymagałoby oceny to (co zrealizować można tylko w postępowaniu podatkowym lub kontrolnym), czy stopień korzyści w postaci oszczędności związanych z uczestnictwem przez podmioty w tej umowie jest adekwatny do angażowanych przez podmioty środków finansowych* (interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z dnia 26 maja 2014 r., IBPBI/2/423-527/14/MO). Poglądy te zbieżne są ze stanowiskiem Ministra Finansów wyrażonym w odpowiedzi na interpelację poselską nr 6005 w dniu 2 lipca 2004 r., w której czytamy, że art. 9a u.p.d.o.p. *nie wyłącza obowiązku dokumentowania transakcji między podmiotami powiązanych dokonywanych w ramach cash pooling. Dokumentacja taka powinna zawierać te informacje, które będą niezbędne do oceny, że podatnik uczestniczący w takiej umowie osiąga wyższe korzyści (np. w postaci niższych kosztów), niż gdyby lokował i pożyczał środki finansowe od podmiotów z nim niepowiązanych. Zarazem z dokumentacji tej wynikać powinien ekwiwalentny charakter takiej umowy. Minister Finansów nie odrzucił wówczas możliwości oceny zasad przyjętych w umowie cash pooling przez pryzmat art. 11 u.p.d.o.p. Stwierdził on, że w każdym indywidualnym przypadku wymagałoby oceny to, czy stopień korzyści w postaci oszczędności związanych z uczestnictwem przez podmioty w tej umowie jest adekwatny do angażowanych przez podmioty środków finansowych. Analogiczny pogląd był też wyrażany w literaturze przedmiotu* (Zyrtek, 2006, s. 25).

Wydaje się, że w sporze o możliwość stosowania art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. przy ocenie warunków stosowanych w systemach cash poolingowych każda ze stron ma trochę racji.

Na pewno należy zgodzić się z sądami administracyjnymi i spółkami uczestniczącymi w systemie, że poziom odsetek płaconych na rzecz pool leadera przez bank (w razie salda dodatniego grupy) lub poziom odsetek płaconych przez pool leadera na rzecz banku (w razie salda ujemnego grupy) nie powinien być weryfikowany na podstawie art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. Uzgodnienia wysokości odsetek są bowiem dokonywane z bankiem będącym jednostką całkowicie niezależną od grupy spółek uczestniczących w systemie cash pooling. Całkowicie nieracjonalne byłoby zarzucanie spółkom uczestniczącym w cash poolingu, że wykorzystując efekt skali, wynegocjowały z bankiem — za pośrednictwem pool leadera — warunki korzystniejsze od warunków oferowanych przez bank spółkom, które występują jako klienci indywidualni. Teoretycznie można zastanowić się nad tym, czy art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. nie powinien jednak znaleźć zastosowania do oceny ustaleń dokonywanych wewnątrz grupy spółek powiązanych tj. do stałych dokonywanych między uczestnikami cash pooling, chociaż w literaturze przedmiotu zwraca się uwagę na to, że porównanie warunków przyjętych przez spółki powiązane w umowie cash poolingowej do warunków rynkowych jest praktycznie niemożliwe, gdyż umowy cash poolingowe nie są zawierane przez podmioty niezależne (Ainsworth, 2012, s. 12). Teoretycznie można jednak spróbować sprawdzić, czy wysokość odsetek przekazywanych przez pool leadera poszczególnym spółkom, które wykazały w danym okresie nadwyżki finansowe, jest adekwatna do wysokości środków finansowych ulokowanych przez te spółki na rachunku pool leadera. Innymi słowy, na podstawie art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p., można spróbować zbadać, czy przyjęty przez spółki uczestniczące w systemie cash pooling kluczek alokacji odsetek na poszczególnych uczestników systemu spełnia warunki rynkowe.

Na możliwość badania warunków stosowanych przez spółki uczestniczące w systemie cash pooling pod takim właśnie kątem zwrócił uwagę sąd administracyjny w Norwegii w sprawie *CoconoPhilips* (wyrok w sprawie Conoco-Phillips Skandinavia AS & Norske ConocoPhillips AS v. Oljeskattekontoret, LB-2009-081881). Sąd ten analizował warunki przyjęte w umowach cash poolingowych zawieranych przez spółki należące do grupy kapitałowej Conoco-Phillips. W systemie cash pooling uczestniczyło ponad 150 spółek powiązanych, w tym dwie spółki norweskie. Na rachunkach bankowych spółek norweskich odnotowywano saldo dodatnie. Spółki norweskie, akceptując potrzebę porównania warunków przyjętych w umowie cash poolingowej z warunkami stosowanymi przez podmioty niepowiązane, odwołały się do wysokości odsetek oferowanych przez banki klientom, którzy chcieli założyć lokaty. Po sprawdzeniu warunków, na jakich podmioty niezależne mogły zakładać lokaty okazało się, że podmioty niezależne nie mogłyby otrzymać odsetek wyższych od odsetek otrzymanych przez spółki norweskie uczestniczące w systemie cash-poolingu. Mimo to norweskie organy podatkowe uznały, że przychody spółek norweskich uczestniczących w systemie cash pooling zostały zaniżone. Nie kwestionowały one tego, że odsetki jakie spółki norweskie otrzymywały

w związku z ulokowaniem nadwyżek finansowych na rachunku pool leadera były wyższe od odsetek, jakie spółki te mogłyby otrzymać działając samodzielnie i zakładając w banku lokaty. Argumentowały jednak, że cash pooling nie powinien być porównywany ze warunkami oferowanymi przez banku przy zakładaniu „zwykłych” lokat, czy zaciąganiu „zwykłych” pożyczek (Andresen, Pearson-Woodd, i Jorgensen, 2010, s. 461–466). Zdaniem norweskich organów podatkowych skoro na rachunku cash poolingowym wykazane zostało saldo dodatnie to spółki norweskie, które wykazując nadwyżki finansowe przyczyniły się do powstania tego salda, powinny otrzymać wynagrodzenie w postaci odsetek „adekwatne” do wysokości środków finansowych ulokowanych na rachunku cash poolingowym. Stanowisko organów podatkowych zostało podzielone przez norweski sąd. Sąd ten uznał, że spółki norweskie powinny otrzymywać większe korzyści z tytułu lokowania nadwyżek finansowych na rachunku cash poolingowym. Zdaniem sądu spółki uczestniczące w systemie cash pooling powinny zastanowić się nad tym, czy podmiot niepowiązany zgodziłby się na oferowany poziom odsetek, czy też żądałby odsetek wyższych, proporcjonalnych do wysokości kwot ulokowanych na rachunku cash poolingowych. Sąd argumentował, że przy ocenie, czy warunki transakcji odpowiadają warunkom stosowanym przez niezależne podmioty należy też uwzględniać siłę negocjacyjną, którą posiadałby podmiot niezależny lokujący własne środki na rachunku cash poolingowym.

5. Podatek u źródła

Przystąpienie polskiej spółki do systemu cash pooling niejednokrotnie wiąże się także z wątpliwościami związanymi z ustaleniem właściwej stawki podatku u źródła. W praktyce niezwykle często zdarza się bowiem, że pool leaderem jest spółka będąca podmiotem zagranicznym. W związku z tym, jeśli polska spółka wykazuje saldo debetowe płaci należne z tego tytułu odsetki na konto nierezydenta.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. odsetki wypłacane na rzecz nierezydentów, co do zasady, podlegają w Polsce opodatkowaniu 20% podatkiem u źródła. Należy jednak zauważyć, że — zgodnie z art. 21 ust. 2 u.p.d.o.p. — przepis ten stosuje się z uwzględnieniem zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidziane zostały stawki niższe niż 20%. Z niektórych umów wynika też, że odsetki podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji podmiotu, który je otrzymuje. Wydawać by się mogło, że ustalenie prawidłowej stawki podatku u źródła nie jest sprawą trudną. Spółki wpłacają bowiem odsetki na rachunek pool leadera mogą więc poprosić pool leadera o przekazanie certyfikatu rezydencji i zastosować stawkę podatku wynikającą z umowy zawartej między Polską a krajem jego rezydencji.

Niestety w praktyce ustalenie prawidłowej stawki podatku u źródła nie jest proste. W wielu umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania wprowadzono bowiem tzw.

klauzulę rzeczywistego odbiorcy — *beneficial owner*. Zgodnie z tą klauzulą stawka podatku u źródła przewidziana w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania znajduje zastosowanie wyłącznie w sytuacji, gdy płatność dokonywana jest na rzecz rzeczywistego odbiorcy odsetek. Warto przy tym podkreślić, że organy podatkowe nakazują poszukiwać faktycznego odbiorcy odsetek zapłaconych przez spółkę uczestniczącą w systemie cash pooling niezależnie od tego, czy w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z pool leaderem przewidziano klauzulę *beneficial owner*, tj. czy w umowie tej odwołano się do pojęcia rzeczywistego odbiorcy odsetek. Organy powołują się bowiem na tekst *Modelowej Konwencji OECD*, stanowiącej wzór umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Zdaniem organów stanowi ona wskazówkę, jak należy interpretować zapisy umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Z *Komentarza do Konwencji Modelowej OECD* wynika zaś, że postanowienia umów (konwencji) o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie dotyczącym odsetek mają zastosowanie jedynie w przypadku, gdy to podmiot uzyskujący odsetki posiada status rzeczywistego odbiorcy (ang. *beneficial owner*), czyli jest podmiotem, którego prawo do dysponowania otrzymaną płatnością nie ma wyłącznie formalnego charakteru. Z takim stanowiskiem organów podatkowych nie sposób się jednak zgodzić. Nie można poszukiwać słów „brakujących” (zdaniem organów) w tekście konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w *Komentarzu do Konwencji Modelowej OECD*. Skoro w danej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wprowadzono klauzuli „rzeczywistego odbiorcy odsetek” to organ podatkowy nie może odwoływać się do tej klauzuli powołując się na *Komentarz do Konwencji Modelowej OECD*. *Konwencja Modelowa OECD* — jak sama nazwa wskazuje — jest pewnym „modelem”, „wzorcem”, na podstawie którego tworzone są bilateralne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Poszczególne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania „model” ten odpowiednio przystosowują do własnych potrzeb, wprowadzając do danej umowy wszystkie lub tylko niektóre postanowienia Konwencji Modelowej. Innymi słowy, dwa państwa zawierające bilateralną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania mają prawo wyboru, które elementy zawarte w Konwencji Modelowej chcą uznać za obowiązujące i wprowadzić do zawieranej umowy. Treść danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie musi stanowić wiernego odzwierciedlenia postanowień Konwencji Modelowej. Jeżeli państwa będące stronami danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania ustalają odmienną regulację w danym zakresie niż przewiduje to Konwencja Modelowa (a co za tym idzie Komentarz), to ani Konwencja Modelowa, ani Komentarz nie mogą mieć w tym zakresie zastosowania. Z takim stanowiskiem zgodził się NSA argumentując, że *Konwencja Modelowa OECD* nie jest źródłem powszechnie obowiązującego prawa (wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2010 r., sygn. II FSK 1277/09). NSA stwierdził, że stanowi ona wzór umów tego typu, jaki wypracowany został w drodze

konsensusu przez wszystkie państwa członkowskie OECD, które tym samym zobowiązały się do stosowania zawartych w niej postanowień. W konsekwencji NSA uznał, że jeśli dana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania nie przewiduje klauzuli *beneficial owner*, to właściwym jest stosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z krajem rezydencji pool leadera. Taki pogląd podzielany jest przez inne sądy administracyjne (wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 1170/12 i wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 marca 2011 r., sygn. I SA/Gd 93/11). Za niepokojący należy jednak uznać pogląd wyrażony przez NSA w 2012 r. (wyrok NSA z dnia 2 lutego 2012 r., sygn. II FSK 1398/10). Sąd ten analizował postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską a Szwecją. Kwestią sporną między podatnikiem a organem podatkowym była właśnie możliwość zastosowania przy wypłacie odsetek klauzuli *beneficial owner*. NSA stwierdził, że w polskiej wersji językowej umowy rzeczywiście nie wprowadzono tego rodzaju klauzuli. Nie posłużono się bowiem określeniem uprawnionego odbiorcy. Zdaniem sądu *fakt ten nie zwalnia jednak podmiotu dokonującego wykładni postanowień konwencji, od weryfikacji jej pozostałych wersji językowych, tj. szwedzkiej i angielskiej*. Po dokonaniu analizy wersji szwedzkiej i angielskiej umowy NSA stwierdził, że klauzula *beneficial owner* obowiązuje i powinna być stosowana przez polskich podatników, chociaż faktycznie nie ma jej w polskiej wersji językowej umowy. Stanowisko NSA słusznie spotkało się z krytyką w piśmiennictwie podatkowym (Filipczyk, 2012, s. 212).

Ponieważ w wielu umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę odwołano się do klauzuli rzeczywistego odbiorcy warto się zastanowić nad tym, czy rzeczywiście pool leader nie może być traktowany jako rzeczywisty odbiorca odsetek. Organy podatkowe argumentują, że pool leader nie jest faktycznym odbiorcą odsetek, gdyż *jedynie pośredniczy w przekazaniu odsetek na rzecz uczestników, którzy w danym okresie wykazali salda dodatnie* (np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w odzi z dnia 13 maja 2013 r., IPTPB3/423-39/13-11/MF; Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2013 r., IPPB5/423-44/13-6/JC oraz 15 stycznia 2013 r., IPPB5/423-1008/12-5/JC). Taki pogląd jest podzielany przez niektóre sądy administracyjne, które stwierdzają, że skoro odsetki wpływają na rachunek pool leadera i są przez niego dalej redystrybuowane na rachunki uczestników uprawnionych do ich otrzymania to pool leader nie może być traktowany jako faktyczny odbiorca odsetek (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 kwietnia 2014 r., sygn. I SA/Sz 1301/13; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 22 stycznia 2013 r., sygn. I SA/Rz 1132/12). W uzasadnieniu jednego z wyroków czytamy, że w systemie cash pooling *podmiotami ostatecznie uprawnionymi do dochodu z tytułu (...) odsetek są z reguły poszczególne spółki uczestniczące w porozumieniu, którym na podstawie umowy o zarządzaniu płynnością finansową przysługuje wierzytelność o wypłatę tych odsetek. To po stronie tych podmiotów dochodzi do ostatecznego i definitywnego przysporzenia, wobec czego*

należy je uznać za podatników na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 września 2012 r., sygn. I SA/Gl 181/12).

Wydaje się, że można jednak znaleźć argumenty, przynajmniej w wypadku niektórych umów cash poolingowych, przemawiające za traktowaniem pool leadera jako rzeczywistego odbiorcy odsetek. Przy ocenie, czy pool leader jest rzeczywistym, czy tylko faktycznym odbiorcą odsetek istotne powinno być ustalenie, czy jest on właścicielem, czy jedynie dysponentem środków znajdujących się na rachunku cash poolingowym. Innymi słowy, czy z chwilą przekazania na rachunek grupowy nadwyżek finansowych własność tych środków przechodzi na pool leadera, czy są to wyłącznie środki powierzone pool leaderowi. Warto zauważyć, że jeśli pool leader będzie właścicielem środków znajdujących się na rachunku grupowym system rozliczeń cash poolingowych może przypominać rozliczenia klientów ze „zwykłym” bankiem. Jeśli klient banku nie ma środków finansowych może zaciągnąć w banku pożyczkę, wykorzystać dopuszczalny debet, itp. Można domniemywać, że bank, finansując klienta-pożyczkobiorcę, korzysta ze środków ulokowanych przez innych klientów (którzy np. założyli w banku lokaty). Nie oznacza to jednak, że rola banku sprowadza się wyłącznie do pośredniczenia między klientem zaciągającym pożyczkę a klientem, który w tym czasie zakłada w banku lokatę. Warto zauważyć, że — podobnie jak w systemie cash-poolingu — klient będący pożyczkobiorcą zawiera wyłącznie umowę z bankiem i nie wie, skąd bank pozyskuje środki niezbędne na zapewnienie mu finansowania. Klient ten płaci odsetki do banku, który jest odbiorcą odsetek, a zarazem ich właścicielem. Nikt nie sprowadza roli banku do bycia pośrednikiem między klientami, mimo że środki pochodzące z odsetek zapłaconych przez klienta-pożyczkobiorcę bank przeznacza między innymi na wypłatę oprocentowania klientowi, który założył lokatę (Babiarz, Bogucki, Dumas, Pęk, Presnerowicz i Pustuł, 2012, s. 499–502). W związku z powyższym nie zawsze rola pool leadera powinna być sprowadzana wyłącznie do roli pośrednika, powiernika, czy agenta.

Uznanie pool leadera jedynie za podmiot pośredniczący w przekazaniu odsetek uczestnikom cash poolingowi oznacza, że polska spółka płacąca odsetki na rzecz pool leadera powinna każdorazowo ustalić, kto jest ich faktycznym odbiorcą (komu pool leader przekaze środki pieniężne

wpłacone tytułem odsetek) i zastosować postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską a krajem rezydencji takiego uczestnika. W praktyce prowadzi to do konieczności opodatkowania płaconej kwoty odsetek 20% podatkiem u źródła. Polska spółka płacąca odsetki na rzecz pool leadera najczęściej nie wie, które spółki wykazały nadwyżki finansowe i komu pool leader wypłacił oprocentowanie. Należy też zauważyć, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte między Polską a krajem rezydencji poszczególnych uczestników systemu cash-poolingu mogą przewidywać różne stawki podatku u źródła. Jeśli polska spółka chciałaby prawidłowo opodatkować podatkiem u źródła kwotę odsetek płaconą na rzecz pool leadera musiałaby otrzymać od niego dokładną informację, jaka część wpłaconych przez nią środków została przeznaczona na rzecz poszczególnych uczestników systemu. Ponadto, zgodnie z art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p., musiałaby też posiadać certyfikaty rezydencji wszystkich uczestników systemu cash pooling. W praktyce jest to często zadanie niewykonalne.

6. Podsumowanie

W przepisach u.p.d.o.p. brak jest regulacji wprost odnoszących się do struktur cash poolingowych. W konsekwencji, spółki rozważające przystąpienie do tego rodzaju struktur często decydują się na wystąpienie z wnioskiem o interpretację podatkową celem ustalenia skutków zawarcia umowy cash poolingowej na gruncie u.p.d.o.p. Niestety poglądy organów podatkowych odnoszące się do zasad opodatkowania uczestników cash pooling w ostatnim czasie ulegają istotnym zmianom. Dotychczas spółki rozważające zawarcie umowy cash poolingowej przede wszystkim obawiały się konieczności pobierania 20% podatku u źródła, w związku z zapłatą odsetek za otrzymanie dofinansowania z rachunku pool leadera. Z pewnością do zawarcia umowy cash pooling nie zachęci żadnej ze spółek prezentowana przez organy podatkowe nowa interpretacja art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 u.p.d.o.p. Może się okazać, że polskie spółki obawiając się konieczności stosowania przepisów o niedostatecznej kapitalizacji przy zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów odsetek płaconych na rzecz pool leadera nie zdecydują się na przystąpienie do systemu cash pooling, nawet jeśli będzie to dla nich korzystne ze względów ekonomicznych.

Literatura

- Ainsworth, R.T., Shact, A. B., (2012). Transfer Pricing: The CUP — Case Studies: Australia, US, UK, Norway and Canada. *Boston University School of Law Working Paper*, (12), 12.
- Andresen, H.M., Pearson-Woodd, N, Jorgensen, H.M., (2010), Conoco-Philips Case: Implication in Norway and Beyond. *International Transfer Pricing Journal*, 17(6), 461–466.
- Babiarz, S., Bogucki, S., Dumas, A., Pęk, R., Presnerowicz, S., Pustuł, J. (2012), *Rzeczalność w prawie podatkowym*. Warszawa: LexisNexis, 499–502.
- Budziszewski, J. (2011). Podatki w praktyce. *Doradca podatkowy*, (10), 58–60.
- Filipczyk, H. (2012). Głos do wyroku NSA z dnia 2 lutego 2012 r., II FSK 1398/10. *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, (3), s. 212.
- Gajewski, D. (2013). Cash pooling — aspekty podatkowe. *Palestra*, (1–2), 47.

- Jurkiewicz, R. (2009). Cash pooling — skutki w podatku dochodowym od osób prawnych. *Monitor Podatkowy*, (2), s. 15.
- Kurzec, M. (2011) Głos do wyroku NSA z dnia 15 czerwca 2010 r., II FSK 97/09. *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, (6), 528.
- Majdowski, F. (2014) Konsekwencje podatkowe cash-poolingu w najnowszych interpretacjach organów podatkowych. *Przegląd Podatkowy*, (6), 24–32.
- Pustuł, J. (2013). Umowy o podziale kosztów a ustalenie ceny transferowej. *Toruński Rocznik Podatkowy*, 128–135.
- Sekita, J. (2001). Umowa cash pooling. Zagadnienia podatkowoprawne. *Doradca podatkowy*, (12), nr 12, 57.
- Zwyrtek, M. (2006). Cash pooling po polsku. *Monitor Podatkowy*, (8), 25.

Zmiana treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji (w tym obligacji zamiennych)

The change of essence of legal relationship arising from bonds (including convertible bonds)

mgr Szymon Syp

Streszczenie

Przedmiotem niniejszego artykułu jest — wciąż kontrowersyjne — zagadnienie prawne zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji. Zagadnienie to jest przedmiotem sporów w doktrynie, jakkolwiek praktyka obrotu w znacznej mierze poradziła sobie z nim i wykształciła instytucje prawne pozwalające na dokonanie przedmiotowej zmiany. Uzupełnieniem rozważań jest rozstrzygnięcie zakresu zmiany treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacjach zamiennych, co dotychczas nie zostało dostrzeżone w literaturze. Zasadnicza teza artykułu akcentuje doniosłość możliwości zmiany treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacjach, z pewnymi zastrzeżeniami w stosunku do obligacji zamiennych. Dodatkowo, artykuł omawia wybrane zmiany w prawie o obligacjach nadające rangę ustawową zgromadzeniu obligatariuszy, jako instytucji pozwalającej na dokonanie zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji *in gremio*.

Słowa kluczowe:

obligacje, obligacje zamienne, zmiana treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacjach, zgromadzenie obligatariuszy.

Summary

The subject-matter of this article is — still controversial — the legal issue of changing (revising) the essence of legal relationship arising from bonds. This issue is the subject of disputes in the literature; however, the practice of trading largely coped with it and developed legal institutions that allow making the revision of legal relationship arising from bonds. Additionally, the consideration in the article is to determine the scope of changes of the legal relationship incorporated in convertible bonds, which has not yet been identified in the literature. The main thesis of article emphasizes the importance of the possibility of changing the legal relationship incorporated in bonds, with some reservations in relation to convertible bonds. Moreover, the article discusses the changes to the law of bonds concerning bondholders' meeting leading to the statutory rank of this institution. The bondholders' meeting is supposed to be an institution *in gremio* allowing for the change of the legal relationship resulting from bonds.

Key words:

bonds, convertible bonds, the issue of changing (revising) the essence of legal relationship arising from bonds, bondholders' meeting.

Wstęp — obligacja a obligacja zmienna

Obligacja, od łac. *obligatio* oznaczającego „zobowiązanie” (Słownik, 1980, s. 520), zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 4 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o obligacjach (tekst jedn. DzU 2001, nr 120, poz. 1300, z późn. zm.; dalej: ustawa o obligacjach), to papier wartościowy emitowany w serii¹ (co oznacza, że obligacje reprezentują prawa majątkowe podzielone na określoną liczbę równych jednostek), w którym emitent stwierdza, że jest dłużnikiem właściciela obligacji i zobowiązuje się wobec niego do spełnienia określonego świadczenia mającego charakter pieniężny lub niepieniężny². Należy na wstępie zauważyć, że ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o obligacjach zastąpiła ustawę z dnia 27 września 1988 r. o obligacjach (DzU nr 34, poz. 254). Ta druga w świetle poglądów doktryny *nie odpowiadała wymogom rozwijającego się (...) dynamicznie rynku kapitałowego w Polsce* (Grabowski, 1996, s. 18)³.

Definicja legalna obligacji wymaga pewnego wyjaśnienia:

1) seryjność obligacji konkretyzuje wymóg *sine qua non* emisji przez emitenta co najmniej 2 obligacji, tj. papierów wartościowych o jednakowych uprawnieniach przyznanych właścicielom obligacji (Koziorowski, Stępniewski, 2000,

s. 20), stąd należy uznać za niedopuszczalne wyemitowanie jedynie jednej obligacji (Bielecka, Wierzbowski, 1998, s. 24);

2) reprezentowanie przez obligacje praw majątkowych podzielonych na „równe jednostki” należy rozumieć jako „równość praw” z każdej obligacji (Grasela, 1999, s. 14);

3) liczba praw majątkowych inkorporowanych w obligacjach musi być określona (Bielecka, Wierzbowski, 1998, s. 24).

Tym samym obligacje emitowane w jednej serii mają takie same prawa majątkowe i jednakową wartość nominalną, nie można więc obligacji emitowanych w jednej serii różnicować w zakresie przyznanych obligatariuszom uprawnień (oraz zobowiązań emitenta wobec poszczególnych obligatariuszy; Kropiwnicki, 2010, s. 17–18). Ponadto, poszczególne obligacje w ramach jednej serii nie mogą być dzielone na części, możliwe jest jednak dokonanie podziału obejmującego wszystkie obligacje danej serii (ang. split; Weiss, 1997, s. 7; zob. również szerzej o równości praw obligatariuszy: Ptak, 1996, s. 452 i n.).

Innymi słowy, obligacja jest dłużnym papierem wartościowym, gdyż wynika z niego, że emitent ma dług względem obligatariusza (*ergo*: jest dłużnikiem; Bielecka, Wierzbowski, 1998, s. 25), któremu natomiast przysługuje

wierzytelność względem emitenta obligacji (ergo: jest wierzycielem), stąd też konstrukcja obligacji została ukształtowana na bazie stosunku zobowiązaniowego między emitentem a obligatariuszem. Trafnie zauważają P. Lesiński oraz Ł. Walczyna, że treścią stosunku prawnego wynikającego z obligacji jest jednostronność zobowiązania (Lesiński, Walczyna, 2011, s. 88). Konsekwentnie, to emitent obligacji jest zobowiązany do spełnienia względem obligatariusza świadczenia pieniężnego lub niepieniężnego. Natomiast ze spełnieniem określonego świadczenia przez emitenta nie łączy się uprawnienie po stronie emitenta do żądania ekwiwalentu świadczenia od obligatariusza. W efekcie, to emitent jest jedynym podmiotem zobowiązanym ze stosunku prawnego z obligacji (Lesiński, Walczyna, 2011, s. 89).

W polskich przepisach prawnych definicję legalną obligacji zamiennej zawiera art. 20 ust. 2 ustawy o obligacjach, zgodnie z którym, obligacja zamienna to obligacja uprawniająca do objęcia akcji emitowanych przez spółkę w zamian za te obligacje. M. Grasela definiuje obligację zamienną jako papier wartościowy emitowany przez spółkę akcyjną inkorporujący zobowiązanie emitenta do spełnienia na rzecz obligatariusza jednego z dwóch alternatywnych świadczeń: pieniężnego (tj. zapłatę kwoty nominalnej obligacji — świadczenia głównego, zwykle wraz z należnymi odsetkami — należności ubocznych) lub niepieniężnego czyli zamiany obligacji na akcje (Grasela, 1999, s. 18). Należy dodać, że definicja została przez tę autorkę sformułowana na gruncie uprzedniego stanu prawnego. Obecnie emitentem obligacji zamiennych może być również spółka komandytowo-akcyjna. Podobną definicję prezentują inni przedstawiciele doktryny (Kropiwnicki, 2010, s. 71; Gasiński, 2008, s. 532).

W doktrynie wskazuje się także, że obligacja zamienna jest to papier wartościowy emitowany w serii, w którym emitent stwierdza, że jest dłużnikiem obligatariusza oraz zobowiązuje się na żądanie obligatariusza, zgłoszone w określonym terminie, do spełnienia na jego rzecz świadczenia niepieniężnego polegającego na zamianie obligacji na akcje (prawo zamiany) lub w razie nieskorzystania przez obligatariusza z prawa zamiany do spełnienia świadczenia pieniężnego (Romanowski, 1997a, s. 23). Taka definicja wysuwa na pierwszy plan cechę charakterystyczną obligacji zamiennej, a więc możliwość (opcję) obligatariusza do dokonania zamiany (konwersji) obligacji na akcje emitenta, nadając jej jednak, moim zdaniem niesłusznie, priorytetowy charakter. Jak wskazuje bowiem L. Sobolewski, polski ustawodawca ukształtował świadczenie niepieniężne wynikające z obligacji zamiennej jako w pewnym sensie wtórne w stosunku do świadczenia pieniężnego (Sobolewski, 1997, s. 2)⁴. Wybór świadczenia należy do obligatariusza (Romanowski, 1997b, s. 25; Bielecka, Wierzbowski, 1998, s. 46; Kropiwnicki, 2010, s. 17–18). Cechą zasadniczą, lecz wtórną, obligacji zamiennych jest przeto przyznanie obligatariuszowi prawa zamiany posiadanych przez niego obligacji na akcje spółki będącej emitentem tych obligacji (Lipiec-Warzecha, 2010, s. 234). Prawo obligatariusza do dokonania zamiany należy odróżnić od obowiązku dokonania zamiany, który jako taki na obligatariuszu nie ciąży (Sobolewski, 1997, s. 2).

Podmiotami uprawnionymi do emisji obligacji zamiennych⁵, emitentami obligacji zamiennych, są wyłącznie: spółki akcyjne⁶ oraz spółki komandytowo-akcyjne. Wynika to pośrednio z art. 20 ustawy o obligacjach. Spółka komandytowo-akcyjna to zgodnie z art. 125 Kodeksu spółek handlowych spółka osobowa mająca na celu prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą, w której wobec wierzycieli za zobowiązania spółki co najmniej jeden wspólnik odpowiada bez ograniczenia (taki wspólnik zwany jest komplementariuszem), a co najmniej jeden wspólnik jest akcjonariuszem. Spółka komandytowo-akcyjna, w odróżnieniu od spółki akcyjnej, jest spółką osobową, która na mocy art. 8 § 1 Kodeksu spółek handlowych, może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana. Spółka komandytowo-akcyjna nie posiada więc, w przeciwieństwie do spółki akcyjnej, osobowości prawnej — jest tzw. ułomną osobą prawną (Litwińska-Werner, 2008, s. 189 i n.; Napierała, Sójka, 2007, s. 249 i n.; Szumański, 2008, s. 967 i n.).

Chociaż przepisy ustawy o obligacjach nie stanowią tego *expressis verbis*, to zważywszy, że w obecnym stanie prawnym jedynymi spółkami handlowymi uprawnionymi do emitowania akcji są właśnie: spółka akcyjna oraz spółka komandytowo-akcyjna, taka konstatacja nie budzi wątpliwości. Ponadto, pośrednio na taką interpretację wskazuje art. 20 ust. 1 ustawy o obligacjach, który stanowi, iż spółka może emitować obligacje zamienne, jedynie gdy jej statut tak stanowi⁷. W świetle brzmienia art. 2 pkt 1) ustawy o obligacjach sam fakt, iż dany podmiot jest spółką akcyjną lub spółką komandytowo-akcyjną nie uprawnia samoistnie do emisji obligacji zamiennych. Konieczne jest spełnienie dodatkowego wymogu, aby podmiot, zgodnie z dyspozycją *in principio* art. 2 pkt 1) ustawy o obligacjach był przedsiębiorcą, tj. prowadził działalność gospodarczą. Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. DzU 2010, nr 220, poz. 1447, z późn. zm.) działalnością gospodarczą w świetle tej ustawy jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa i usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, o ile jest wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły (Kosikowski, 2013, s. 13 i n.). Wspomniany warunek jest uzasadniany potrzebą ochrony uprawnień obligatariuszy (Lipiec-Warzecha, 2010, s. 67), bowiem to dopiero działalność gospodarcza, którą prowadzi emitent obligacji, ma gwarantować spłatę zadłużenia z tytułu emisji obligacji (Ptak, 1996, s. 27).

Możliwość zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji (obligacji zamiennych)

Zagadnienie możliwości zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji jest przedmiotem sporów w doktrynie, jakkolwiek praktyka obrotu w znacznej mierze poradziła sobie z nim i wykształciła instytucje pozwalające na dokonanie przedmiotowej zmiany. Warto zauważyć, że błędnie utożsamia się zmianę treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji z emisją nowych obligacji

w miejsce pierwotnych obligacji, a więc emisją tzw. obligacji konwersyjnych. Wspomnianą kwestię należałoby raczej rozpatrywać w kategoriach restrukturyzacji dotychczasowego długu przez emitenta poprzez emisję nowych obligacji (obligacji konwersyjnych) w miejsce starych obligacji. Jakkolwiek słuszne są twierdzenia, że ekonomiczny sens emisji obligacji konwersyjnych oraz zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji może być podobny czy tożsamy. W przypadku emisji obligacji konwersyjnych zostają one wydane tym obligatariuszom, którzy przedstawią pierwotne obligacje do wykupu, przy czym obligatariusze, którzy nie wyrażą woli konwersji pozostają posiadaczami pierwotnych obligacji i stronami stosunków prawnych o dotychczasowej treści wynikającej z pierwotnych obligacji. W tym kontekście rozwiązanie to jest o tyle korzystne dla emitenta oraz dla obligatariuszy, którzy wyrazili chęć zmiany, gdyż uniemożliwia zablokowanie procesu zmian przez obligatariuszy, którzy nie są chętni do zmiany treści zobowiązań emitenta (por. szerzej również w zakresie problemów praktycznych *de lege lata* związanych z emisją obligacji konwersyjnych; Lesiński, Walczyna, 2011, s. 90–91).

Znacznie upraszczając, przedmiotem analizy w dalszej części artykułu jest sytuacja, w której emitent po wyemitowaniu obligacji i ich objęciu (oraz opłaceniu) przez obligatariuszy decyduje, że chciałby zmienić „warunki gry”. Przykładowo, emitent może chcieć zmienić należności uboczne (oprocentowanie) obligacji, albo dokonać tzw. splitu, czyli zmniejszyć wartość nominalną obligacji (1 obligację o wartości nominalnej 1000 zł „wymienić” na 2 o wartości po 500 zł). Niewątpliwie konieczność dokonania zmiany treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacji nastąpi zwłaszcza wtedy, gdy emitent chce zrestrukturyzować swoje zadłużenie. Warto wobec tego poruszyć istotne kwestie związane z możliwością i sposobem zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji łączącego emitenta oraz obligatariusza, ze szczególnym uwzględnieniem obligacji zamiennych.

Dodatkowo należy zastrzec, że dotychczasowe wypowiedzi doktryny prawniczej wydają się:

1) nie rozróżniać klasyfikacji obligacji ze względu na formę, w jakiej są one emitowane (obligacja w formie dokumentu albo zdematerializowana), oraz

2) nie zawierają rozróżnienia pomiędzy obligacjami zwykłymi (opiewającymi na świadczenia pieniężne) a obligacjami zamiennymi (Lesiński, Walczyna, 2011, s. 88 i n.; Lipiec-Warzecha, 2010, s. 108–109; Ptak, 1996, s. 75 i n.).

Przy tym odróżnić należy zmianę treści obligacji (która może być często dalece idącą modyfikacją w stosunku do pierwotnej treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji, o czym poniżej) od emisji nowych obligacji (tj. wymianę jednych obligacji na inne). Nie jest bowiem prawidłowe twierdzenie, iż dalekie odstępstwo od pierwotnych obligacji w drodze zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji jest przeszkodą w dopuszczalności dokonywania wspomnianej zmiany. Tożsamość emisji obligacji określana jest przy uwzględnieniu ciągłości określonych uprawnień, które nie zostają przerwane wykupem czy też umorzeniem obligacji. Innymi słowy, tożsamość

emisji obligacji istnieje tak długo, jak stosunek prawny z tych obligacji istnieje i nie nastąpiło jego wygaśnięcie (Ptak, 1996, s. 79).

Ustawowa zmiana treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacjach (obligacjach zamiennych)

Ustawodawca w art. 24 ust. 4 ustawy o obligacjach przewidział jedyną ustawową możliwość zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji, a konkretnie zmianę treści świadczenia obligacyjnego (tj. ustawową konwersję wierzytelności wynikających z obligacji). W świetle tego przepisu — jeśli emitent zobowiązał się do spełnienia świadczenia niepieniężnego (np. przyznał obligatariuszom uprawnienie do dokonania zamiany obligacji na akcje, a więc wyemitował obligacje zamienne), to w razie opóźnienia w jego spełnieniu, obligatariusz może żądać przekształcenia tego świadczenia w świadczenie pieniężne (zasady przeliczania świadczenia niepieniężnego na pieniężne powinny być zawarte albo w dokumencie obligacji, albo w warunkach emisji). Jednocześnie świadczenie pieniężne staje się natychmiastowo wymagalne. W tym przypadku, zmiana treści świadczenia emitenta na skutek zgłoszenia żądania przez obligatariusza następuje *ex lege* (Lipiec-Warzecha, 2010, s. 109). Innych przypadków zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji (w tym obligacji zamiennych) nie odnajdujemy w przepisach prawa.

Umowa konwersyjna — możliwość zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji (obligacji zamiennych) na mocy porozumienia zawartego przez emitenta oraz ogół obligatariuszy danej serii

Z racji tego, że stosunek prawny wynikający z obligacji ma charakter zobowiązaniowy dopuszczalna jest zmiana treści tego stosunku (Lesiński, Walczyna, 2011, s. 89; Ptak, 1996, s. 75 i n.). Dodatkowo, brak jest podstaw prawnych, które wykluczałyby możliwości zmiany treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacji (Ptak, 1996, s. 75). W literaturze wyróżnia się dwie możliwości zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji:

1) na mocy porozumienia pomiędzy emitentem obligacji a wszystkimi obligatariuszami (zawarcie umowy konwersyjnej), oraz

2) w wyniku zawarcia stosownych postanowień w warunkach emisji obligacji⁸ (dokumencie obligacji)⁹.

Przy czym obie wspomniane możliwości — zawarcie umowy konwersyjnej oraz zawarcie zmian w warunkach emisji obligacji (dokumencie obligacji) są od siebie niezależne. Konsekwentnie, zmiana treści warunków emisji obligacji (dokumentu obligacji) w drodze zawarcia umowy konwersyjnej nie wymaga wcześniejszego dopuszczenia takiej możliwości w treści warunków emisji obligacji (dokumentu obligacji; Lesiński, Walczyna, 2011, s. 89). Podkreślenia wymaga, iż treść stosunku prawnego wynikającego z obligacji nie może być zmieniona w drodze

porozumienia z częścią obligatariuszy. Porozumienie emitenta z jedynie częścią obligatariuszy nie spowoduje zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji względem pozostałych obligatariuszy (tych, którzy nie są częścią porozumienia), ergo będzie względem nich nieskuteczne (Ptak, 1996, s. 77)¹⁰. Słusznie wskazuje B. Ptak, iż niemożność osiągnięcia przez emitenta porozumienia ze wszystkimi obligatariuszami będzie oznaczała konieczność nabycia obligacji od tych obligatariuszy, którzy nie wyrażają zgody na konwersję (chodzi o nabycie obligacji w celu umorzenia; Ptak, 1996, s. 77). Alternatywnie, emitenta będzie wiązał stosunek zobowiązaniowy o zmienionej treści z częścią obligatariuszy, a także stosunek o niezmienionej treści z pozostałą częścią obligatariuszy (którzy nie wyrazili zgody na zmianę).

Umowa konwersyjna *in concreto*

Zmiana treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji jest możliwa w wyniku zawarcia umowy konwersyjnej jako umowy nienazwanej pomiędzy emitentem a wszystkimi obligatariuszami posiadającymi obligacje danej serii. Zawarcie umowy konwersyjnej dotyczy wszystkich obligacji uregulowanych ustawą o obligacjach, nie jest zależne od formy, w jakiej emitent zdecydował się na ich emisję (dokumentowa czy zdematerializowana)¹¹. Uprawnienie do zawarcia wspomnianej umowy zmieniającej treść warunków emisji obligacji wynika z art. 353¹ Kodeksu cywilnego statuującego zasadę swobody umów¹², przy czym emitent musi zawrzeć takową umowę ze wszystkimi obligatariuszami posiadającymi równe uprawnienia. W przypadku zawarcia umowy konwersyjnej z częścią obligatariuszy doszłoby do naruszenia zasady równego traktowania obligatariuszy oraz naruszenia przepisów ustawy o obligacjach wyrażających ogólną zasadę ochrony obligatariuszy. *De lege lata*, brak jest jakichkolwiek wymogów co do formy, w jakiej umowa konwersyjna powinna zostać zawarta. P. Lesiński oraz Ł. Walczyna słusznie sugerują, że należy przyjąć, że umowa konwersyjna powinna być zawarta w formie pisemnej *ad probationem*. Wspomniani autorzy uzasadniają to pewnością i bezpieczeństwem wtórnego obrotu obligacjami. Dzięki formie pisemnej umowy konwersyjnej potencjalni nabywcy obligacji mogą zapoznać się z jej postanowieniami (Lesiński, Walczyna, 2011, s. 90). Dodać można, że uzasadnienia formy pisemnej umowy konwersyjnej należy również upatrywać w ogólnej zasadzie ochrony obligatariuszy. Forma pisemna chroni bowiem obligatariuszy przed dowolnością ze strony emitenta i zapewnia każdemu z obligatariuszy dostęp do treści umowy konwersyjnej. Nie można również wykluczyć zawarcia wielu umów konwersyjnych o tożsamej (identycznej) treści pomiędzy emitentem a obligatariuszami tej samej serii (Ptak, 1996, s. 76). Postanowienia zawarte w umowie konwersyjnej nie tyle staną się częścią warunków emisji obligacji w przypadku obligacji zdematerializowanych, co wspomniane warunki emisji obligacji zmodyfikują (odmiennie, niesłusznie, Lesiński, Walczyna, 2011, s. 90). Podobnie będzie w przypadku zawarcia umowy konwersyjnej w przypadku obligacji wyemitowanych w formie

dokumentu, jednakże konieczne będzie wówczas wydanie obligatariuszom nowych dokumentów obligacji (uwzględniających treść zawartej umowy konwersyjnej). Dopuszczam również możliwość pozostawienia dokumentów obligacji, przy czym w takim przypadku prawa i obowiązki stron stosunku prawnego wynikającego z obligacji będą unormowane w dokumencie obligacji oraz umowie konwersyjnej. Wyrażane jest również stanowisko, zgodnie z którym możliwe jest dostosowanie treści dokumentów ucieleśniających prawa obligacyjne do zmian wynikłych z umowy konwersyjnej bez przeprowadzenia „wymiany” dokumentów. Moim zdaniem pogląd ten jakkolwiek słuszny, może jednak być przyczyną kontrowersji (o wspomnianym poglądzie, Ptak, 1996, s. 79), a także wątpliwości dowodowych w zakresie wprowadzonych doń zmian.

W literaturze wyrażany jest pogląd, że w wyniku zawarcia umowy konwersyjnej można zmienić wszystkie postanowienia warunków emisji obligacji (jak się wydaje również dokumentu obligacji), a więc wszystkie najistotniejsze elementy wynikające ze stosunku prawnego z obligacji (zwane również materialnymi elementami wynikającymi ze stosunku prawnego inkorporowanego w obligacji): datę wykupu, opis świadczeń i sposób ustalania ich wysokości oraz katalog sytuacji, które umożliwiają obligatariuszom żądanie od emitenta wcześniejszego wykupu obligacji (Lesiński, Walczyna, 2011, s. 90). Co do zasady pogląd ten jest słuszny, ale w odniesieniu do obligacji zwykłych (opiewających na świadczenie pieniężne). Jego poprawność ulega jednak modyfikacji w przypadku obligacji nietradycyjnych, a w szczególności obligacji zamiennych. Po pierwsze, wobec obligacji zamiennych należy wykluczyć możliwość modyfikacji w drodze umowy konwersyjnej opisu świadczenia niepieniężnego poprzez jego eliminację (wykluczenie). Chodzi więc o sytuację, w której emitent oraz obligatariusze decydują, że wyemitowane obligacje zamienne tracą w drodze zawarcia umowy konwersyjnej opcję zamiany obligacji na akcje czy też opcja zamiany obligacji na akcje jest zmieniana na opcję pierwszeństwa nabycia nowych akcji emitenta. Przeciwno dopuszczeniu tak dalece idącej modyfikacji przemawiają bezwzględnie obowiązujące przepisy ustawy o obligacjach, której nie jest znany przypadek przekształcenia jednego rodzaju obligacji w inny¹³. Decyzja emitenta o emisji obligacji zamiennych konsekwentnie nie może zostać zweryfikowana na etapie od skutecznej emisji do momentu wykupu obligacji przez „zmianę” opisu świadczenia. Sama natomiast zmiana wiążąca się z opcją zamiany i jej elementami (np. współczynnika konwersji) jest dopuszczalna.

Po drugie, należy rozważyć inną możliwość — zmiany opisu świadczenia pieniężnego (zawartego w obligacji zwykłej) na świadczenie niepieniężne (np. dodanie opcji zamiany obligacji na akcje). W tym przypadku, również opowiadam się za niedopuszczalnością takiej modyfikacji opisu świadczenia, gdyż powodowałoby to obejście przepisów ustawy o obligacjach. Reżim prawny związany z emisją obligacji zamiennych jest surowszy (bardziej restrykcyjny)¹⁴ aniżeli obligacji zwykłych, w konsekwencji nie można przyzwolić na przykładowo: emisję obligacji zwykłych (wykorzystując reżim łagodniejszy), a następnie zmianę

opisu świadczenia (ominięcie reżimu surowszego) w drodze następcej umowy konwersyjnej. Moim zdaniem w stosunku do zmiany świadczenia pieniężnego na niepieniężne i *vice versa*, na linii obligacja zwykła — obligacja zamienna, należy powziąć stanowisko restrykcyjne i *de lege lata* wykluczyć taką możliwość, uwzględniając to przepisami ustawy o obligacjach. Jak się wydaje uprawnione jest twierdzenie, że w rzeczywistości doszłoby wówczas do konwersji obligacji na inny rodzaj obligacji, co należy uznać za niedopuszczalne. Podobnie, wykluczona będzie konwersja obligacji na inny typ papieru wartościowego. W obu przypadkach — przepisy ustawy o obligacjach nie zawierają uregulowań, które prowadziłyby do utraty mocy obowiązującej dotychczasowej papieru wartościowego i równoczesnego powstania nowego rodzaju papieru wartościowego bądź powstania nowego papieru wartościowego (Ptak, 1996, s. 81–82). Zawarcie umowy konwersyjnej zmieniającej opis świadczenia należałoby uznać za nieskuteczne (i nieważne na mocy art. 58 § 1 Kodeksu cywilnego), a zarazem skonfrontować z treścią art. 38 ustawy o obligacjach i jego konsekwencjami. Niemniej potencjalna modyfikacja samego świadczenia pieniężnego (np. wysokości należności ubocznych) jest dopuszczalna.

Wreszcie w stosunku do umowy konwersyjnej wyklucza się możliwość zmiany liczby obligacji danej serii. Autorzy przytoczonego poglądu uważają, że nie można zmienić liczby obligacji danej serii, bowiem skutkuje to według nich umorzeniem dotychczasowych obligacji i wydaniem w ich miejsce nowych (Lesiński, Walczyna, 2011, s. 90). Jednak, o ile poszczególne obligacje w ramach jednej serii nie mogą być dzielone na części, możliwe jest jednak dokonanie podziału obejmującego wszystkie obligacje danej serii, a więc obniżenie wartości nominalnej obligacji¹⁵ (ang. *split*; Weiss, 1997, s. 7). W efekcie pogląd o niemożliwości zmiany liczby obligacji danej serii mocą umowy konwersyjnej należy odrzucić jako błędny. W sytuacji tzw. *splitu* nie dojdzie bowiem do umorzenia obligacji, ale ich „wymiany”. Innymi słowy, w tym przypadku konwersja obligacji oraz immanentnie związana z nią wymiana dokumentu obligacji nie będą ukierunkowane na umorzenie zobowiązania, ale będą miały na celu zmianę treści istniejącego stosunku zobowiązaniowego inkorporowanego w obligacji. Podobnie, dopuszczalne będzie podwyższenie wartości nominalnej obligacji, przy czym pojawić się może obowiązek wniesienia określonych dopłat przez obligatariuszy w celu pokrycia wartości obligacji przydzielonej po dokonania konwersji (Ptak, 1996, s. 77–78). Warto przy tym dodać, że zmiana treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacji wyemitowanej w formie dokumentu co do zasady będzie wiązała się z koniecznością „wymiany” dokumentów dotychczas posiadanych przez obligatariuszy na dokumenty nowe, które uwzględniają zmienioną treść stosunku prawnego wynikającego z obligacji (Ptak, 1996, s. 78). Błędne są więc odmienne poglądy w doktrynie (Lesiński, Walczyna, 2011, s. 90). W tym miejscu warto zaznaczyć, że zasady dokonywania „wymiany” dokumentów będą co do zasady zawarte w umowie konwersyjnej, która będzie określała miejsce, terminy oraz ilość nowych dokumentów obligacji. Nie jest przy tym

uprawnione twierdzenie, że skutkiem „wymiany” dokumentów będzie nabycie przez emitenta własnych obligacji. Emitent uzyska bowiem jedynie własność dokumentu, który w momencie wydania dokumentu nowej obligacji doprowadzi do pozbawienia inkorporowanego w pierwotnym dokumencie prawa. Innymi słowy, z chwilą dokonania wymiany dokumenty otrzymane przez emitenta od obligatariuszy zostaną pozbawione funkcji prawnej nośnika określonych prawa przysługujących obligatariuszom (Ptak, 1996, s. 79).

Na marginesie dodać należy, że zawarcie umowy konwersyjnej w praktyce będzie możliwe, o ile liczba obligatariuszy nie jest znaczna. Trudno wyobrazić sobie, że w przypadku obligacji wyemitowanych w drodze oferty publicznej realne było zawarcie umowy konwersyjnej z każdym z obligatariuszy.

Możliwość zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji (obligacji zamiennych) w wyniku zawarcia stosownych postanowień w warunkach emisji obligacji (dokumencie obligacji; obligacji zamiennych)

Dodać należy, że stosowne postanowienia w warunkach emisji obligacji (czy też dokumencie obligacji) mogą przewidywać zmianę różnych elementów treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacjach uzależnioną od upływu czasu (np. podawać datę, po upływie której nie obowiązują ograniczenia dotyczące zbywania obligacji imiennych; błędnie kwalifikuje wspomniane postanowienia jako uzależnione od określonego zdarzenia; Ptak, 1996, s. 80; podawać datę, w której następuje przekształcenie obligacji imiennych w obligacje na okaziciela), czy też od wystąpienia określonych zdarzeń (np. uzależnienie oprocentowania obligacji indeksowanych od stopy inflacji, czy też od określonego zdarzenia; wskazanie zdarzenia, po upływie którego tracą moc ograniczenia dotyczące zbywalności obligacji imiennych). Możliwość wyemitowania takiego typu obligacji wynika z ogólnej definicji obligacji¹⁶. Z aprobatą należy dodać, że wspomniany autor wskazuje, że brak jest unormowań prawnych, które eliminowałyby możliwość takiego skonstruowania treści obligacji umożliwiającej w przyszłości przekształcenie pierwotnej treści obligacji (Ptak, 1996, s. 80). Przy tym wydaje się zasadne zaliczenie do postanowień przewidujących zmianę treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacji zastrzeżenia możliwości wcześniejszego wykupu obligacji, gdyż jest to typowa opcja zawarta w treści obligacji, która leży po stronie emitenta (*opcja call*) lub po stronie obligatariusza (*opcja put*; Lipiec-Warzecha, 2010, s. 109; Weiss, 1997, s. 10). Możliwość zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji w wyniku zawarcia stosownych postanowień w warunkach emisji obligacji (dokumencie obligacji) błędnie jest nazywana w literaturze (Ptak, 1996, s. 80 i n.) emisją tzw. obligacji konwersyjnych. Wydaje się, że pod sformulowaniem „obligacje konwersyjne” należałoby raczej rozumieć nowe obligacje wydawane obligatariuszom w miejsce wykupionych uprzednio przez emitenta obligacji (Lesiński, Walczyna, 2011, s. 90). Warto dodać, że sformułowanie „obligacja konwersyjna” było używane

w podobny do proponowanego rozumienia przez przepisy zarządzenia Nr 45 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 1993 r. w sprawie emisji obligacji konwersyjnej na pokrycie zadłużenia budżetu państwa w Narodowym Banku Polskim, powstałego w latach 1989–1991 (Dziennik Urzędowy Ministra Finansów nr 10, poz. 43). Niewątpliwą zaletą emisji obligacji zawierających stosowne postanowienia przewidujące zmianę elementów treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacji jest swoboda po stronie emitenta w kształtowaniu elementów zmian, jak również brak konieczności porozumienia z ogółem obligatariuszy, bowiem zasady zmian są inkorporowane w dokumencie obligacji (lub warunkach emisji obligacji).

Wyrazić należy stanowisko, że omawiana możliwość zmiany treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacji nie zależy od formy emisji obligacji. W przypadku obligacji w formie dokumentu nie jest konieczna „wymiana” dokumentów obligacji. Zmiana treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji wynika *expressis verbis* z „konwersyjnej” treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacji, jak słusznie zauważył B. Ptak (Ptak, 1996, s. 81). Wreszcie w stosunku do przedmiotowej możliwości zmiany treści stosunku wynikającego z obligacji mają *par excellence* zastosowanie wywodu sformułowane względem zmiany świadczeń, które zostały omówione powyżej w stosunku do obligacji zamiennych.

Praktyka obrotu wykształciła *sui generis* uprawnienie po stronie emitenta zawarte w warunkach emisji obligacji, które umożliwia emitentowi dokonanie zmian treści warunków emisji obligacji w sposób jednostronny (samodzielny)¹⁷. Co prawda możliwość zmiany dotyczy jedynie takich elementów warunków emisji obligacji, które nie stanowią zmiany praw i obowiązków emitenta i obligatariuszy, a zarazem nie stanowią naruszenia interesów obligatariuszy oraz takich, które stanowią zmiany natury formalnej, technicznej lub dokonywane są w celu korekty oczywistego błędu, niemniej przedmiotowa praktyka nie znajduje podstaw prawnych *de lege lata*. Co słusznie zostało zauważone w doktrynie przez P. Lesińskiego i Ł. Walczyń (Lesiński, Walczyńska, 2011, s. 92): *ograniczenie uprawnienia emitenta do dokonywania zmian tylko w zakresie, który nie wpływa na prawa i obowiązki obligatariuszy lub do zmian o charakterze technicznym, nie jest precyzyjne i budzi wiele wątpliwości co do dopuszczalnego zakresu zmian*. Zmiana treści warunków emisji każdorazowo wymaga zgody zarówno emitenta, jak i ogółu obligatariuszy. Nie jest przy tym istotne czy zmiany warunków emisji mają charakter materialny (istotny) czy mają naturę formalną. Dlatego też przywoływane zapisy należy uznać za nieskuteczne i nieważne na mocy art. 58 § 1 Kodeksu cywilnego.

Zgromadzenie obligatariuszy¹⁸ jako instytucja wyrażająca zgodę na zmianę treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji (obligacji zamiennych)

Możliwość zmiany treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacji jest często uwzględniana w ramach funkcjonowania instytucji zgromadzenia obligatariuszy danej serii (tj. ogółu podmiotów posiadających równe prawa,

uprawnionych z obligacji danej serii wobec emitenta). Zgromadzenie obligatariuszy jest w obecnym stanie prawnym tworem praktyki obrotu aniżeli przedmiotem ustawodawstwa, gdyż brak jest podstawy prawnej umożliwiającej funkcjonowanie wspomnianej instytucji¹⁹. Nie oznacza to przy tym niedopuszczalności powoływania wspomnianej instytucji w dokumencie obligacji czy warunkach emisji (tak też: Lesiński, Walczyńska, 2011, s. 91)²⁰. Zgromadzeniu obligatariuszy może więc na mocy postanowień dokumentu obligacji (warunków emisji obligacji) zostać przyznane uprawnienie do podejmowania uchwał o zmianie treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacjach. Truizmem jest sygnalizowany w literaturze (Lesiński, Walczyńska, 2011, s. 92) wymóg konsensusu co do proponowanej zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji pomiędzy emitentem a zgromadzeniem obligatariuszy (podkreślić należy, że zgoda na rozwiązanie zaproponowane przez emitenta obligacji co do zmiany zapada w drodze uchwały podejmowanej przez zgromadzenie obligatariuszy). Inicjatywę co do zmiany treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacji może przejawiać zarówno emitent, jak i obligatariusze. Każdorazowo jednak taka zmiana musi być zatwierdzana przez dwie strony stosunku zobowiązaniowego, a więc emitenta oraz ogół obligatariuszy danej serii. Z uwagi na regulację zawartą w ustawie o obligacjach²¹ ogół obligatariuszy danej serii musi podjąć uchwałę jednomyślną co do zmian treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji. Innymi słowy, nie jest dopuszczalna omawiana zmiana w wyniku podjęcia uchwały przez zgromadzenie obligatariuszy niejednomyślnie, nawet jeśli określoną większość podejmowania takiej uchwały przewidują, np. warunki emisji obligacji. W sytuacji sprzeciwu choćby jednego obligatariusza w ramach danej serii obligacji, należy uznać, że zmiana treści dokumentu obligacji (warunków emisji) nie dojdzie do skutku²². Każda obligacja wyemitowana w danej serii przyznaje bowiem obligatariuszom takie same uprawnienia i zgoda wszystkich obligatariuszy sprawia, że modyfikacja wspomnianych uprawnień jest możliwa i skuteczna.

W tym kontekście warto przybliżyć proponowane zmiany dotyczące ustawy o obligacjach, zgodnie z którymi do polskiego porządku prawnego zostanie wprowadzona instytucja zgromadzenia obligatariuszy. Podstawowym celem wprowadzenia tej instytucji jest umożliwienie elastycznego kształtowania treści stosunku zobowiązaniowego inkorporowanego w obligacji, a tym samym wzajemnych praw i obowiązków emitenta oraz obligatariuszy. Konsekwentnie projektodawca zakłada, że zgromadzenie obligatariuszy może być rzeczywistą alternatywą umożliwiającą zmianę treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji wobec omówionych powyżej: umowy konwersyjnej oraz zmiany w wyniku zawarcia stosownych postanowień w warunkach emisji obligacji (dokumencie obligacji)²³. Projekt założeń zakłada, że każda zmiana, modyfikacja, uzupełnienie lub eliminacja dotycząca warunków emisji podlegać ma decyzji ogółu obligatariuszy wyrażonej w formie uchwały zgromadzenia obligatariuszy. Dodatkowo zakłada się identyfikację tzw. kluczowych elementów stosunku zobowiązaniowego inkorporowanego w obligacji. W stosunku do takich kluczowych elementów uchwały zgromadzenia obligatariuszy

będą zapadać w trybie bardziej restrykcyjnym, niż tryb stosowany w przypadku pozostałych spraw²⁴. Kluczowe elementy stosunku zobowiązaniowego wynikającego z obligacji mają obejmować: warunki wykupu obligacji²⁵, w tym warunki wypłaty należności ubocznych; zasady przeliczenia wartości świadczenia niepieniężnego na świadczenie pieniężne oraz formy i wysokości zabezpieczeń ustanowionych na rzecz obligatariuszy. Istotne są planowane zasady podejmowania uchwał przez zgromadzenie obligatariuszy (w tym wymagane większości) oraz kworum potrzebne do ważności obrad zgromadzenia obligatariuszy. I tak uchwały zgromadzenia obligatariuszy, które mają skutkować modyfikacją (zmianą) kluczowych (kwalifikowanych) elementów stosunku zobowiązaniowego wynikającego z obligacji będą wymagały większości kwalifikowanej równej — głosów oddanych. Przewiduje się również szczególnie przypadek zmiany warunków emisji, który dotyczyć ma obniżenia ogólnej wartości nominalnej danej serii — wówczas uchwały tego typu podejmowane będą za zgodą wszystkich obligatariuszy obecnych na zgromadzeniu (jednomyślnie). W stosunku do pozostałych spraw uchwały mają zapadać bezwzględną większością głosów oddanych²⁶.

Osobnego komentarza wymagają propozycje dotyczące zasad podejmowania uchwał przez zgromadzenie obligatariuszy²⁷ w przypadku, gdy obligacje zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzone do alternatywnego systemu obrotu. Projekt założeń zakłada w takiej sytuacji, że uchwały dotyczące kwalifikowanych elementów stosunku zobowiązaniowego będą podejmowane jednomyślnie. Wspomniany warunek nie dotyczyłby tych uchwał, które zmieniają inne niż kwalifikowane postanowienia stosunku prawnego inkorporowanego w obligacjach — wspomniane postanowienia byłyby zmienione w drodze uchwały podejmowanej bezwzględną większością głosów oddanych (a więc tak samo, jak w przypadku obligacji niepodlegających obrotowi zorganizowanemu). Przy tym, emitent mógłby w warunkach emisji zawrzeć wymóg bardziej rygorystycznych wymagań w stosunku do tych niekwalifikowanych zmian. Projektodawca uzasadnia wprowadzenie bardziej restrykcyjnych wymagań w stosunku do obligacji podlegających obrotowi zorganizowanemu jego specyfiką, jak też treścią przepisów formułujących cele nadzoru. Mowa *expressis verbis* o art. 4 ust. 1 ustawy o nadzorze nad rynkiem kapitałowym²⁸ oraz art. 2 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym²⁹, które to przepisy należy interpretować nierozdzielnie (Wędrychowski, 2012, s. 1771). Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o nadzorze nad rynkiem kapitałowym celem nadzoru jest zapewnienie prawidłowego funkcjonowania rynku kapitałowego, a w szczególności (przykładowo) bezpieczeństwa obrotu oraz ochrony inwestorów i innych jego uczestników, a także przestrzegania reguł uczciwego obrotu. Wydaje się, że restrykcyjne wymogi związane z podejmowaniem uchwał — jednomyślnością najpełniej zawierają się w szczególnym celu jakim jest ochrona inwestorów (obligatariuszy). T. Nieborak wskazuje, że ochronę inwestorów można zapewnić przez równe zasady dostępu do informacji przy jednoczesnym ograniczeniu możliwości wykorzystania informacji poufnych (Nieborak, 2011, s. 70). Jak się jednak wydaje

nie taką ochronę ma na myśli projektodawca w Projekcie założeń, bowiem chodzi raczej o ochronę interesów obligatariuszy, w tym interesów obligatariuszy (jako inwestorów) mniejszościowych. Podobne cele znaleźć można w art. 2 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu jednym z celów nadzoru jest zapewnienie ochrony interesów uczestników rynku finansowego.

Ustawodawca nie sprecyzował więc pojęcia uczestników rynku finansowego, których interesy chronić ma organ nadzoru finansowego. Jak słusznie wskazuje B. Wojno intencją prawodawcy była zasadniczo ochrona interesów tzw. „słabszej” strony stosunków prawnych na rynku finansowym tj. przykładowo inwestorów (Wojno, 2012, s. 1661). Projekt założeń sugeruje, że chodzi o zapobieganie również takiej sytuacji, w której doszłoby do nadużycia uprzywilejowanej pozycji przez inwestorów większościowych (obligatariuszy) względem inwestorów mniejszościowych. W konsekwencji proponuje się jednomyślność przy podejmowaniu najistotniejszych decyzji z punktu widzenia inwestorów (obligatariuszy). Last but not least, dodać należy, że proponuje się określone kworum potrzebne do ważności obrad zgromadzenia obligatariuszy. W efekcie, zgromadzenie obligatariuszy będzie ważne, o ile reprezentowana na nim będzie co najmniej połowa ogólnej wartości nominalnej obligacji danej serii, z wyłączeniem obligacji zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio posiadanych lub kontrolowanych przez emitenta lub podmiot sprawujący kontrolę nad emitentem (co uniemożliwić ma „naciski” podmiotów związanych z emitentem na podejmowanie określonych uchwał na zgromadzeniu obligatariuszy). Emitent będzie miał jednak uprawnienie do ustanowienia wyższego kworum potrzebnego do ważności obrad zgromadzenia w warunkach emisji obligacji³⁰.

W stosunku do możliwości zmiany treści stosunku wynikającego z obligacji zamiennych w drodze uchwały podjętej przez zgromadzenie obligatariuszy powinny mieć zastosowanie sformułowane względem zmiany świadczeń poglądy, które zostały omówione powyżej w stosunku do obligacji zamiennych, z zastrzeżeniem, że możliwa jest zmiana świadczenia niepieniężnego na świadczenie pieniężne, co wydaje się dopuszczać Projekt założeń.

Podsumowanie

Podsumowując, *de lege lata* istnieją rozwiązania prawne umożliwiające zmianę stosunku prawnego wynikającego z obligacji, w tym obligacji zamiennych. Jednak wspomniane rozwiązania prawne znajdują zastosowanie albo w przypadku jednomyślności pomiędzy emitentem a ogółem obligatariuszy (umowa konwersyjna), albo w przypadku zawarcia stosownych zmian w warunkach emisji (dokumencie obligacji). Proponowana w Projekcie założeń instytucja zgromadzenia obligatariuszy ma być elastyczną oraz sprawną formą dokonywania zmian treści stosunku inkorporowanego w obligacji. Co do zasady — zakłada ona złamanie wymogu jednomyślności na rzecz „rządów większości” obligatariuszy. Zawiera przy tym szereg rozwiązań chroniących mniejszość.

Literatura

- Bartnik, A. (1999). *Obligacje zamienne i obligacje z prawem pierwszeństwa*. Warszawa: LEGE ARTIS Dom Wydawniczy.
- Bielecka, Z., Wierzbowski, M. (1998). *Papiery dłużne. Zagadnienia praktyczne*. Warszawa: Parkiet.
- Gasiński, Ł. (2008). W: J. Okolski (red.), *Prawo handlowe*. (wyd. 2). Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business.
- Grabowski, J. (1996). *Publiczny obrót papierami wartościowymi. Ustrój prawny i procedury*. (wyd. 1). Warszawa: Wydawnictwa Prawnicze PWN.
- Grasela, M. (1999). *Obligacje zamienne na akcje*. Kraków: Dom Wydawniczy „Ostoja”.
- Kosikowski, C. (2013). *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*. (wyd. 7). Warszawa: LexisNexis.
- Koziorowski, L., Stępieński M. (2000). *Ustawa o obligacjach po nowelizacji. Prawo Papierów Wartościowych*, wrzesień.
- Kropiwnicki, J. (2010). *Ustawa o obligacjach. Komentarz*. (wyd. 1). Warszawa: LexisNexis.
- Lesiński, P., Walczyna, Ł. (2011). Zmiana treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji. *Monitor Prawa Bankowego*, (11).
- Lipiec-Warzech, L. (2010). *Ustawa o obligacjach. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Litwińska-Werner, M. (2008). W: J. Okolski (red.), *Prawo handlowe*. (wyd. 2). Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business.
- Napierała, J., Sójka, T. (2007). W: A. Koch, J. Napierała (red.), *Prawo spółek handlowych. Podręcznik akademicki*. (wyd. 2). Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business.
- Nieborak, T. (2011). W: T. Sójka, T. Nieborak (red.), *Ustawa o nadzorze nad rynkiem kapitałowym. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Ptak, B. (1996). *Ustawa o obligacjach. Komentarz*. Kraków: Wolters Kluwer Polska SA.
- Słownik wyrazów obcych*. (1980). Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- Romanowski, M. (1997a). Uchwała o emisji obligacji zamiennych. *Przegląd Prawa Handlowego*, (3).
- Romanowski M. (1997b). Wartość obligacji zamiennej. *Przegląd Prawa Handlowego*, (4).
- Sobolewski, L. (1997). Obligacje zamienne — nowy instrument na rynku kapitałowym (wybrane problemy emisji, konwersji i obrotu). *Przegląd Prawa Handlowego*, (2).
- Szumański, A. (2008). W: A. Szajkowski (red.), *Prawo spółek osobowych. Tom 16. System Prawa Prywatnego*. (967 i nast.). Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Weiss, I. (1997). *Obligacje*. Warszawa: „KiK” Konieczny i Kruszewski s.c.
- Wędrichowski, M. (2012). W: M. Wierzbowski, L. Sobolewski, P. Wajda (red.), *Prawo rynku kapitałowego. Komentarz*. Warszawa: C.H. BECK.
- Wojno, B. (2012). W: M. Wierzbowski, L. Sobolewski, P. Wajda (red.), *Prawo rynku kapitałowego. Komentarz*. Warszawa: C.H. BECK.
- http://gpwcatalyst.pl/dokumenty_informacyjne?bset_id=1001 (2.08.2013)
- www.legislacja.rcl.gov.pl (2.08.2013)
- www.ghmw.pl/czy-jest-potrzebne-zgromadzenie-obligatariuszy-propozycja-ministerstwa-finansow (6.08.2013)
- 1 Por. art. 4 ust. 1a ustawy o obligacjach.
- 2 Por. art. 4 ust. 1, 1a i 2 ustawy o obligacjach.
- 3 Naddto, regulacja prawna z 1988 r. całkowicie pomijała ewentualną możliwość dotyczącą emisji obligacji zamiennych.
- 4 Autor ten słusznie wskazuje za podstawę takiego stanowiska art. 24 ust. 4 ustawy o obligacjach, zgodnie z którym jeśli emitent zobowiązał się do spełnienia świadczenia niepieniężnego, w razie opóźnienia, na żądanie obligatariusza następuje przekształcenie świadczenia niepieniężnego w świadczenie pieniężne.
- 5 W zakresie zdolności emisyjnej obligacji zob. art. 2 ustawy o obligacjach.
- 6 Osobowość prawną zgodnie z art. 33 Kodeksu cywilnego (ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. — Kodeks cywilny (DzU nr 16, poz. 93, z późn. zm.); dalej: Kodeks cywilny) posiadają jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne ją przyznają. Zgodnie z art. 4 § 1 pkt 1) Kodeksu spółek handlowych (ustawa z dnia 15 września 2000 r. — Kodeks spółek handlowych (DzU nr 94, poz. 1037, z późn. zm.); dalej: Kodeks spółek handlowych) spółkami kapitałowymi (a równocześnie spółkami handlowymi, por. art. 1 ust. 2 Kodeksu spółek handlowych) są: spółka z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółka akcyjna. Z kolei zgodnie z art. 12 Kodeksu spółek handlowych spółka kapitałowa, a taką jest spółka akcyjna, nabywa osobowość prawną z chwilą wpisu do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego prowadzonego przez właściwy sąd rejonowy.
- 7 W przypadku spółki komandytowo-akcyjnej o statucie bezpośrednio mowa jest w art. 130 Kodeksu spółek handlowych, zaś w przypadku spółki akcyjnej w art. 301 § 2 Kodeksu spółek handlowych.
- 8 Por. art. 5b ustawy o obligacjach.
- 9 Por. art. 5 ustawy o obligacjach.
- 10 B. Ptak wskazuje przy tym na nieważność na podstawie art. 58 § 1 Kodeksu cywilnego.
- 11 Przy uwzględnieniu przepisów bezwzględnie wymagających formy zdematerializowanej dla obligacji.
- 12 Emitent oraz obligatariusz mogą więc ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiał się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego. Ogólne zasady prawa cywilnego jak również ustawa o obligacjach nie wykluczają możliwości zmiany treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji.
- 13 Nie jest wyrazem takiego przypadku art. 24 ust. 4 ustawy o obligacjach.
- 14 Zob. zwłaszcza art. 20 i 22 ustawy o obligacjach.
- 15 Tytułem egzemplifikacji każda dotychczasowa obligacja zostanie podzielona, „rozdrobniona” na trzy nowe, „odrębne” obligacje o wartości nominalnej odpowiadającej jednej trzeciej wartości dotychczasowej obligacji.
- 16 Por. art. 4 ustawy o obligacjach.
- 17 Zob. warunki emisji obligacji serii A oraz serii B spółki Ronson Europe N.V.I dostępne na stronie internetowej http://gpwcatalyst.pl/dokumenty_informacyjne?bset_id=1001 (ostatnio odwiedzona w dniu 2.08.2013), które zawierają postanowienia o następującej treści: Emitent może bez zgody Obligatariuszy dokonać: 1) zmiany niniejszych Warunków Emisji Obligacji, które nie stanowią zmiany praw i obowiązków Emitenta i Obligatariuszy, a nadto nie stanowią naruszenia interesów Obligatariuszy lub
- 2) zmiany niniejszych Warunków Emisji Obligacji, które stanowią zmiany natury formalnej, lub technicznej lub dokonywane są w celu korekty oczywistego błędu. Pozostałe zmiany w przedmiocie praw i obowiązków Obligatariuszy wymagają zgody wszystkich Obligatariuszy.
- 18 Wypada znaczyć, że już ustawa z dnia 30 czerwca 1939 r. o obligacjach (DzU nr 58, poz. 379) (dalej: ustawa o obligacjach z 1939 r.) zawierała unormowania dotyczące zgromadzenia obligatariuszy oraz przewidywała proces polegający na zmianie treści stosunków prawnych inkorporowanych w obligacjach przez zgromadzenie obligatariuszy. Por. art. 44 i n. ustawy o obligacjach z 1939 r.
- 19 Zob. Rozdział 5 Ustawy o obligacjach z dnia 15 stycznia 2015 r. (DzU 2015, poz. 238). Zob. również Projekt założeń projektu ustawy o zmianie ustawy o obligacjach oraz ustawy o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne (Projekt założeń dostępny jest na stronie internetowej: www.legislacja.rcl.gov.pl; ostatnio odwiedzona w dniu 10.03.2014); Czy jest potrzebne zgromadzenie obligatariuszy — propozycja Ministerstwa Finansów, artykuł dostępny na stronie internetowej: www.ghmw.pl/czy-jest-potrzebne-zgromadzenie-obligatariuszy-propozycja-ministerstwa-finansow (ostatnio odwiedzona w dniu 6.08.2013) wyrażający wątpliwości co do zmian i ich zgodności z aktualnie obowiązującymi przepisami prawnymi.
- 20 W Projekcie założeń słusznie stwierdzono, że modyfikowanie treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji jest obciążone znacznym ryzykiem prawnym z uwagi na brak przepisów dotyczących instytucji zgromadzenia obligatariuszy. Por. Projekt założeń zmian ustawy o obligacjach, s. 16.
- 21 Por. art. 4 ustawy o obligacjach.
- 22 Będzie bezwzględnie nieważna na mocy art. 58 § 1 Kodeksu cywilnego.
- 23 Por. szerzej: Projekt założeń, s. 27.
- 24 Naddto, uchwały wymagające kwalifikowanej większości głosów będą musiały być zamieszczane w protokole sporządzonym przez notariusza. Por. Projekt założeń, s. 27.
- 25 Warunki wykupu obligacji należy rozumieć szeroko, a więc sformułowanie to ma obejmować spełnienie przez emitenta świadczeń inkorporowanych w obligacji, zarówno pieniężnych jak i niepieniężnych, prowadzące do wygaśnięcia zobowiązania (a więc również przedmiot świadczenia, jego wysokość, termin, sposób i miejsce jego spełnienia). Por. Projekt założeń, s. 27.
- 26 Por. Projekt założeń, s. 28–30.
- 27 Dodać należy, że proponuje się przyjęcie postanowienia zgodnie z którym na każdą obligację danej serii przypadać ma jeden głos na zgromadzeniu obligatariuszy. Por. Projekt założeń, s. 31.
- 28 Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o nadzorze nad rynkiem kapitałowym (DzU 2005, nr 183, poz. 1537, z późn. zm.); dalej: ustawa o nadzorze nad rynkiem kapitałowym.
- 29 Ustawa z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (DzU 2006, nr 157, poz. 1119, z późn. zm.); dalej: ustawa o nadzorze nad rynkiem finansowym.
- 30 Zob. szerzej: Projekt założeń, s. 31.

Kontrola podatkowa jako element konstrukcyjny postępowania podatkowego — alternatywny model kontroli podatkowej

Tax audit as a structural element of the tax treatment — alternative model of tax audit

mgr Magdalena Szczepańska

Streszczenie

W tekście podjęto analizę problemów praktycznych i teoretycznych jakie wiążą się ze sposobem unormowania procedury kontroli podatkowej na gruncie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa takich, jak powtarzanie kontroli podatkowej, powielanie czynności dowodowych, problematyka kolejności podejmowania procedur. Istotą artykułu jest również wskazanie kierunku badań nad procedurą kontroli podatkowej pozwalające na opracowanie innych normatywnych modeli tej instytucji tak, aby odpowiadały one współczesnym potrzebom. Jednym z rozwiązań może być uregulowanie kontroli podatkowej jako elementu konstrukcyjnego postępowania w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych. Model taki pozwala na wyeliminowanie niektórych problemów praktycznych i teoretycznych związanych z regulacją tej instytucji.

Słowa kluczowe:

kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe, wszczęcie postępowania, wymiar podatkowy.

Summary

The text concerns the issue of theoretical and practical problems that are associated with the way the Tax Audit is normalized under the Tax Ordinance Act of 29 August 1997 such as the repetition of a tax audit, repeating of evidentiary action, the issue of hierarchy of taking up of procedure. The essence of the article is also an indication of the direction of research on control procedures in matters of tax liabilities. Indeed, it is possible to develop other normative models of a tax audit institutions so that they meet contemporary needs. In conclusion the author stated that it is possible to regulate tax audit as a structural element of the tax proceedings. This model allows to eliminate some of the theoretical and practical issues related to the regulation of the institution.

Key words:

tax audit, tax proceedings, the initiation of proceedings, tax dimension.

Wprowadzenie

Oparcie współczesnego systemu podatkowego na technice samowymiaru i wymiaru płatniczego przerzuca w znacznej mierze ciężar postępowania organów podatkowych na postępowanie o charakterze kontrolnym. Kontrola podatkowa uregulowana została w dziale VI (art. 281–292) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej: o.p.) i stanowi dzisiaj samodzielną procedurę obok czynności sprawdzających (Dział V o.p.) i postępowania podatkowego (Dział IV o.p.). Systematyczne wyodrębnienie kontroli podatkowej na gruncie Ordynacji podatkowej od pozostałych procedur uzasadnia w szczególności jej cel i rezultat. Celem postępowania podatkowego jest wymiar zobowiązania, w tym również wymiar kontrolny — oparty na weryfikacji samowymiaru i wymiaru płatniczego (art. 21 § 3 o.p.), a rezultatem wydanie decyzji ujawniającej lub korygującej wysokość zobowiązania. Postępowanie podatkowe uregulowane w dziale IV o.p. ma charakter wąski tj.: jurysdykcyjny — jego celem jest rozstrzygnięcie sprawy podatkowej przez wydanie decyzji przez co obejmuje wyłącznie czynności mieszczące się pomiędzy wszczęciem postępowania podatkowego a wydaniem decyzji.

Tymczasem celem kontroli podatkowej zgodnie z art. 281 § 2 o.p. jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Z kolei rezultatem kontroli może być:

- korekta samowymiaru (art. 81, § 1–81b, § 1 o.p., też art. 14c–14c ust. 2 u.k.s. 2),
- wszczęcie postępowania podatkowego prowadzącego najczęściej do wydania decyzji selektywnej w sytuacji kiedy w toku kontroli stwierdzono nieprawidłowości oraz nie doszło do ich usunięcia w drodze korekty lub złożenia zeznania w ogóle (art. 165b § 1 o.p. 4 oraz art. 21 § 3–3a o.p.),
- utrwalenie samowymiaru — w sytuacji kiedy w następstwie przeprowadzenia kontroli organ podatkowy nie stwierdził nieprawidłowości lub uwzględnił w całości zastrzeżenia podmiotu, można wówczas mówić o pewnego rodzaju „utrwaleniu” samowymiaru, jako aktu przestrzegania i stosowania prawa przez ten podmiot.

Celem czynności sprawdzających jest badanie głównie formalnej poprawności postępowania podmiotów w zakresie realizacji ich obowiązków (m.in. w zakresie sporządzania deklaracji opierając się na badaniu czy np.: został zastosowany odpowiedni wzór dokumentu, czy wypełniono go poprawnie pod względem rachunkowym, czy nie brakuje

na nim wymaganych podpisów etc. — art. 272 pkt 2 o.p.) oraz w ograniczonym zakresie także ich poprawności merytorycznej (art. 272 pkt 3 o.p.)¹. Rezultatem czynności sprawdzających może być zarówno korekta deklaracji w zakresie uchybień formalnych, jak i autokorekta/korekta samowymiaru w sytuacji kiedy następstwem korekty będzie zmiana w zakresie powinności zapłaty. Niezależnie od powyższego po czynnościach sprawdzających może zostać wszczęte postępowanie podatkowe (lub kontrola podatkowa)².

Poza wskazanymi różnicami ustawodawca podatkowy sygnalizował potrzebę uelastycznienia czynności organów podatkowych podejmowanych względem podatników tak by wszczęcie postępowania podatkowego było przewidziane w szczególnych sytuacjach uzasadnionych potrzebą korekty wymiaru w drodze decyzji.

1. Problemy praktyczne i teoretyczne wiążące się ze sposobem unormowania kontroli podatkowej

Przyjęty model kontroli podatkowej był wielokrotnie poddawany krytyce nie tylko w aspekcie jej poszczególnych unormowań, ale również z systemowego punktu widzenia. Poniżej wskazane zostały problemy, których charakter wymaga podjęcia rozważań nad zakresem i miejscem kontroli w systemie prawa podatkowego.

1.1. Kolejność wszczynania procedur

Regulacje Ordynacji podatkowej nie określają wprost kolejności wszczynania poszczególnych procedur, wskazywać na to może jedynie ich porządek w ramach systematyki aktu prawnego. W związku z powyższym nasuwa się pytanie o dopuszczalność wszczęcia postępowania podatkowego z pominięciem którejkolwiek z przedjurydykcyjnych procedur. Według niektórych przedstawicieli nauki jeżeli organ podatkowy kwestionuje sposób wymiaru podatku przez podatnika/płatnika to powinien wyczerpać kolejność procedur przewidzianych w Ordynacji podatkowej. Wszczęcie postępowania podatkowego z pominięciem czynności sprawdzających bądź kontroli podatkowej wiąże się dla organu podatkowego z:

- pozbawieniem możliwości korzystania z szeregu uprawnień pozwalających na weryfikację samowymiaru,
- brakiem możliwości postawienia podatnikowi zarzutu niewykazania okoliczności faktycznych mających znaczenie dla określenia prawidłowej kwoty podatku.

Co również istotne, pominięcie procedur przedjurydykcyjnych pozbawia podatnika możliwości dokonania autokorekty samowymiaru po zasygnalizowaniu błędów przez organ podatkowy bez ponoszenia dotkliwych konsekwencji.

Powyższy postulat nie znajduje często zastosowania w praktyce, podejmowanie kontroli podatkowej poprzedza się czynnościami wewnętrznej analizy bez udziału podatnika a i postępowanie podatkowe prowadzone jest niejednokrotnie jako jedyna procedura w danej sprawie.

1.2. Dopuszczalność równoległego prowadzenia postępowania podatkowego i kontroli

Umiejscowienie procedury kontroli podatkowej poza regulacjami postępowania podatkowego pozwala uznać, iż procedura ta może być również prowadzona jako etap

postępowania podatkowego. Co więcej wskazuje się, że prowadzenie postępowania w danej sprawie nie wyklucza ustalenia stanu faktycznego związanego z tą sprawą w toku równolegle prowadzonej kontroli podatkowej. Na możliwość prowadzenia kontroli podatkowej niezależnie od toczącego się postępowania wskazywano posiłkując się pośrednio art. 282a o.p., zgodnie z którym możliwe jest podejmowanie ponownej kontroli podatkowej w sprawie zakończonej decyzją ostateczną na potrzeby postępowania nadzwyczajnych (szerzej pkt 1.4.).

O ile rozwiązania przewidziane w Ordynacji podatkowej nie wskazują wprost na możliwość prowadzenia obydwu procedur jednocześnie, o tyle zgodnie z art. 13 ust. 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej organ kontroli skarbowej może w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego przeprowadzić kontrolę podatkową³. Należy jednak zauważyć, że kontrola prowadzona równolegle do postępowania stawia te procedury względem siebie w stosunku konkurencji. Jak zauważono w literaturze prowadzenie równolegle obydwu procedur wyklucza ich transparentność a podmiot poddany kontroli traci orientację na jakim etapie kontroli czy też postępowania się znajduje i jakie środki prawne ma do wykorzystania aby skutecznie przedłożyć wnioski dowodowe. Spór o możliwość podejmowania kontroli podatkowej w trakcie postępowania kontrolnego i w Ordynacji podatkowej w trakcie postępowania podatkowego ma zatem charakter uniwersalny i stanowi przyczynę rozbieżności w stosowaniu prawa przez organy podatkowe. Racjonalnymi przesłankami wszczęcia kontroli podatkowej w trakcie postępowania podatkowego powinno być wykazanie możliwości przeprowadzenia takich czynności, których nie można przeprowadzić w postępowaniu podatkowym. W przeciwnym razie podejmowanie kolejnej procedury w tej samej sprawie nie znajduje uzasadnienia.

Jednak na tym etapie ujawnia się poważny problem natury teoretycznej — o zakres postępowania dowodowego w postępowaniu podatkowym. Przewidziany w rozdziale 11 otwarty katalog środków dowodowych, które mają służyć władczemu rozstrzygnięciu sprawy — w tym również w zakresie zobowiązań powstających przez wydanie decyzji konstytutywnej — powinien być rozumiany najszerzej. Tymczasem w literaturze dominuje przekonanie, iż to w toku kontroli podatkowej można zebrać środki dowodowe, jakich organ podatkowy nie jest w stanie zgromadzić w trakcie postępowania podatkowego. Idąc takim tokiem rozumowania należałoby stwierdzić, że organ podatkowy nie posiada wystarczających środków do ustalenia stanu faktycznego i prawdy materialnej w ramach samoistnego postępowania podatkowego mimo, że posiada legitymację prawną do władczego rozstrzygnięcia sprawy.

1.3. Powielanie czynności

Poprzedzanie postępowania podatkowego procedurami przedjurydykcyjnymi wiąże się z koniecznością powielenia czynności, które zostały już wcześniej przeprowadzone. Jednym z rezultatów kontroli podatkowej może być bowiem wszczęcie postępowania podatkowego prowadzącego do wydania decyzji korygującej w sytuacji kiedy w toku kontroli stwierdzono nieprawidłowości, ale nie doszło do

ich usunięcia w drodze korekty lub złożenia zeznania w ogóle. Podstawy dla wszczęcia takiego postępowania odnajdujemy w art. 165b § 1 o.p. oraz art. 21 § 3–3a o.p. W literaturze wskazuje się, że z art. 165b § 1 o.p. wynika wręcz obowiązek wszczęcia postępowania podatkowego przez organy podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli. Podjęcie postępowania podatkowego w sprawie, która była poprzednio przedmiotem kontroli wymaga ponownego przeprowadzenia postępowania dowodowego zgodnie z zasadą prawdy materialnej, przy zachowaniu wszelkich gwarancji procesowych strony. Nie ma podstaw do przyjęcia, że organ podatkowy zna pewne fakty z urzędu, gdyż były one wcześniej przedmiotem badania w toku innej procedury, kontrola podatkowa nie stanowi bowiem postępowania przygotowawczego, a procedurę niezależną od postępowania podatkowego.

Nie można również przyjmować założenia, że podpisanie przez kontrolowanego protokołu kontroli stanowi wyraz akceptacji faktów w nim zawartych i ich oceny prawnej przez co stanowi niewzruszalną podstawę do rozstrzygnięcia w toku następnego postępowania. Należy pamiętać, że podatnik/płatnik wchodzi w stan sporu z organem podatkowym dopiero z chwilą złożenia zastrzeżeń do protokołu (choć w tym przypadku organ nie musi uwag podatnika uznać) lub w związku z nieskorygowaniem deklaracji w sposób zgodny z ustaleniami kontroli. Powyższe przesądza o konieczności przeprowadzenia ponownie szeregu czynności dowodowych z udziałem strony celem wyczerpującego zbadania stanu faktycznego. Większość z czynności podlega wówczas ponowieniu. Taki schemat działania w znacznej mierze wydłuża postępowanie i godzi w zasadę ekonomiki procesowej.

1.4. Powtarzanie kontroli

Do 2002 roku możliwość podejmowania ewentualnych kolejnych kontroli wobec podatników w tym samym zakresie przedmiotowym ograniczał przede wszystkim termin przedawnienia zobowiązań podatkowych. Ponadto istniał pogląd, iż niedopuszczalne jest przeprowadzenie ponownej kontroli w zakresie objętym zakończoną wcześniej kontrolą i toczącym się postępowaniem podatkowym z uwagi na zasadę zaufania podatnika do organu podatkowego (art. 121 o.p.). Dopiero dodany nowelizacją z dnia 12 września 2002 r. art. 282a o.p.⁴ (w brzmieniu obowiązującym nowelizacji z lipca 2004 r.) wprowadził zakaz ponownego wszczęcia kontroli podatkowej w zakresie spraw⁵, które zostały rozstrzygnięte w decyzji ostatecznej. Przepis ten w § 2 przewiduje jednak 2 wyjątki od powyższej zasady. Jeżeli kontrola podatkowa jest niezbędna:

- do przeprowadzenia postępowań w sprawach wymienionych w dziale IV o.p.: stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej (rozd. 18), stwierdzenia wygaśnięcia decyzji ostatecznej (rozd. 20), uchylecia bądź zmiany decyzji ostatecznej (rozd. 19) lub wznowienia postępowania podatkowego (rozd. 17) oraz

- dla przeprowadzenia postępowania w związku uchyleciem lub stwierdzeniem nieważności decyzji przez sąd administracyjny na podstawie art. 145 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. — Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Zgodnie zatem z § 2 istnieje możliwość przeprowadzenia ponownej kontroli, jeżeli jest to niezbędne do przeprowadzenia postępowania podatkowego celem wzruszenia decyzji ostatecznej oraz, gdy jest to niezbędne dla przeprowadzenia postępowania w związku z sądowym wyeliminowaniem z obrotu prawnego decyzji wadliwej. Należy zgodzić się z poglądem, iż o przesłance niezbędności przeprowadzenia ponownej kontroli przesądza zakres i charakter materiału zgromadzonego w sprawie. Jeżeli wymaga on uzupełnienia, a możliwe jest to poza procedurą kontroli, wówczas nie powinno być podstaw dla jej ponownego przeprowadzenia. W literaturze utrwalił się pogląd, iż w przypadku przeprowadzenia nowego postępowania w związku z uchYLENIEM lub stwierdzeniem nieważności decyzji przez sąd administracyjny (art. 282a p 2 pkt 2 o.p.) ponowna kontrola może dotyczyć tylko kwestii w związku z którą nastąpiło uchYLENIE decyzji organów podatkowych przez sąd⁶. Ponadto (...) *działanie organów zmierzające do udowodnienia innych nieprawidłowości, których nie zauważono we wcześniej przeprowadzonej kontroli, jest działaniem bezprawnym i w sposób rażący podważającym zaufanie podatnika do organów podatkowych ponieważ podatnik uzyskując korzystny dla siebie wyrok Sądu ma prawo przypuszczać, że w pozostałym zakresie — poza sporną kwestią będącą przedmiotem oceny przez Sąd — nie stwierdzono żadnych nieprawidłowości*⁷.

Głównym celem regulacji art. 282a o.p. miało być zapewnienie podatnikowi gwarancji, na wypadek, gdyby organ podatkowy zechciał przeprowadzić kolejną kontrolę w sprawie zakończonej już decyzją ostateczną. Podkreślano, iż w poprzednim stanie prawnym istniało ryzyko ponownego przeprowadzenia kontroli podatkowej podyktowane brakiem rzetelności lub błędami popełnionymi przez kontrolujących podczas wcześniej przeprowadzanej kontroli, albo też brakami formalnymi pierwszego protokołu kontroli⁸. Ponadto wskazuje się, iż regulacja ta miała wykluczyć ponawianie kontroli podatkowych, które zakończyły się z powodu np.: upływu terminu, w którym miały być wykonane i braku możliwości do wydłużenia tego terminu.

Pomimo wprowadzonej regulacji, w aktualnym stanie prawnym nie ma normy, która zakazywałaby wielokrotnego podejmowania kontroli podatkowej w tym samym zakresie a wprowadzony art. 282a o.p. stanowi przede wszystkim zabezpieczenie przed możliwością podważenia zasady trwałości decyzji ostatecznych. Dopuszczalne jest zatem powtarzanie kontroli podatkowej (w sprawie, w której nie zapadła decyzja ostateczna) w tym samym zakresie szczególnie, że czynności przeprowadzone w toku kontroli nie korzystają z powagi rzeczy osądzonej. W związku z tym kontrola podatkowa może być prowadzona powtórnie, nawet jeżeli nie stwierdzono w jej trakcie nieprawidłowości⁹. Takie powielanie kontroli podatkowej jest zjawiskiem częstym mimo, iż narusza zasadę zaufania do organów podatkowych.

2. Alternatywny model kontroli podatkowej

Ustalenie zakresu i miejsca kontroli podatkowej uzależnione jest w głównej mierze od normatywnej koncepcji postępowania podatkowego. Przyjęcie modelu postępowania

podatkowego rozumianego jako szczególne postępowanie jurysdykcyjne (postępowanie podatkowe sensu stricto) wymusiło wyodrębnienie kontroli podatkowej i czynności sprawdzających jako wariantu postępowania rutynowego nie kończącego się władczym rozstrzygnięciem.

2.1. Postępowanie podatkowe sensu largo

Według innej, szerokiej koncepcji postępowanie podatkowe obejmuje ciąg czynności organów podatkowych, podatników oraz innych podmiotów zobowiązań podatkowych mający na celu ujawnienie i wyznaczenie wysokości zobowiązania podatkowego oraz ich realizację. W konsekwencji do postępowania podatkowego można zaliczyć te czynności organów administracji i uczestników postępowania, które zmierzają do ustalenia zobowiązania podatkowego i dobrowolnego jego wykonania. Są to przy tym nie tylko działania organów podatkowych, ale i podatników i płatników — mające na celu przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie, lecz także kontrola sprawowana przez organy podatkowe w zakresie prawidłowości obliczania podatku przez płatnika i samoobliczania przez podatnika, jak i wreszcie czynności organów podatkowych zmierzające do zabezpieczenia i wykonania zobowiązań podatkowych. Koncepcja postępowania podatkowego o jakiej mowa wyżej może stanowić przesłankę do rozważań nad przyjęciem innego modelu kontroli podatkowej.

2.2. Kontrola podatkowa jako element postępowania podatkowego

Główną przyczyną, dla której kontrola podatkowa może stanowić element konstrukcyjny postępowania podatkowego jest oparcie współczesnego systemu podatkowego na technice samowymiaru (i wymiaru płatniczego) będącego formą nie tylko przestrzegania, ale i stosowania prawa w miejsce organów podatkowych. Siłą rzeczy zatem ciężar prowadzenia postępowania przez organy podatkowe przesuwa się z postępowania ustalającego na postępowanie kontrolne.

W związku z powyższym w ramach rozważań nad zakresem i miejscem kontroli podatkowej w systemie procedur podatkowych zaproponować można model kontroli „wkomponowany” w postępowanie, którego przedmiotem są zobowiązania podatkowe. Model ten na potrzeby niniejszego artykułu przyjmie nazwę „modelu kontroli” lub „alternatywnego modelu”.

2.2.1. Założenia ogólne

Alternatywny model charakteryzują przede wszystkim następujące rozwiązania:

1. Uregulowanie kontroli w ramach jednego działu o nazwie np.: „Czynności postępowania w prawach zobowiązań podatkowych” zamiast „Postępowania podatkowego” celem oderwania od jurysdykcyjnego charakteru postępowania¹⁰.

2. Likwidacja samoistnej kontroli podatkowej na rzecz czynności weryfikujących przewidzianych w trybie uniwersalnej procedury, której przedmiot stanowią sprawy z zakresu zobowiązań podatkowych.

3. Istnienie jednego wspólnego katalogu środków dowodowych z uwagi na brak postaw do różnicowania tych kategorii norm z punktu widzenia techniki wymiaru (jeden wspólny katalog środków dowodowych i uprawnień organów).

4. Sposób wszczęcia postępowania: na wniosek i z urzędu, w niektórych sytuacjach wszczęcie postępowania następuje z chwilą złożenia zeznania (por. np.: art. 165 § 7 o.p.) przy czym w przypadku spraw dotyczących zobowiązań realizowanych w drodze samowymiaru i wymiaru płatniczego — wszczęcie procedury następuje tylko z urzędu.

5. Sposób zakończenia procedury: decyzją organu podatkowego w przypadku zobowiązań kształtowanych w drodze decyzji pierwotnej lub korygującej w przypadku ujawnienia nieprawidłowości w toku postępowania, lub decyzji o umorzeniu postępowania (w przypadku niestwierdzenia nieprawidłowości w ogóle, lub stwierdzenia nieprawidłowości nie mających wpływu na wymiar oraz w sytuacji, gdy zostały stwierdzone nieprawidłowości, ale podatnik w określonym czasie dokonał autokorekty wymiaru). Protokół z czynności nie ma wówczas waloru dokumentu kończącego jakiejkolwiek postępowanie, protokół może mieć jedynie charakter dowodowy i pomocniczy dla podatnika w zakresie składanej korekty deklaracji).

6. Odwieszenie na określony czas (liczony od momentu podpisania protokołu) nieskuteczności korekty deklaracji związanej z przedmiotem postępowania.

Postępowanie w takim kształcie przypominać może model postępowania kontrolnego przyjętego na gruncie ustawy o kontroli skarbowej kończącego się albo wynikiem kontroli, albo decyzją organu podatkowego. Różnica między prezentowanym modelem a postępowaniem kontrolnym polegać jednak będzie na braku możliwości podjęcia w ramach szerokiego postępowania podatkowego kontroli podatkowej jako procedury niezależnej. Dotychczas kontrola podatkowa różniła się od czynności postępowania podatkowego głównie wskazanym szczegółowym zakresem uprawnień w tym możliwością rozpoczęcia czynności *ad hoc* umożliwiających organom podatkowym m.in. podjęcie działań na wypadek konieczności zabezpieczenia materiału dowodowego. Model alternatywny nie wyklucza takiej możliwości organom podatkowym.

Techniczny sposób ujęcia opisanego modelu pozwala na prowadzenie jednego postępowania w konkretnej sprawie, którego efekty przesądzą o sposobie jego zakończenia. Dojście organu podatkowego do rezultatu w postaci ustalenia prawdy materialnej jest następstwem prowadzenia jednego postępowania dowodowego wspólnego dla całego modelu postępowania. Za takim rozwiązaniem przemawia ekonomika procesowa i konieczność dostosowania reguł postępowania do aktualnego modelu wymiaru zobowiązań, gdzie dominuje technika samowymiaru. Nie ma bowiem podstaw do odmiennego kształtowania katalogu środków dowodowych i uprawnień organu podatkowego dla procedury, która ma na celu weryfikację wymiaru, ale służy również kształtowaniu pierwotnego zobowiązania podatkowego (np.: na podstawie deklaracji o charakterze informacyjnym). O podstawach podejmowania odpowiednich środków dowodowych decyduje organ podatkowy w oparciu o zasadę współmierności.

Zaprezentowany model regulacji pozwala na pełniejsze zaangażowanie strony w czynności, których efektem może być zarówno umorzenie postępowania, jak i władcze skorygowanie wymiaru podatkowego. Taki model postępowania nie jest bardziej dotkliwy dla podatnika, upraszcza postępowanie, zapewnia podatnikowi te same gwarancje procesowe a rezultat przeprowadzonych czynności jest bardziej przewidywalny.

2.2.2. Struktura modelu alternatywnego

Na strukturę kontroli podatkowej w Modelu II składają się:

1. Wszczęcie.
2. Przebieg czynności postępowania.
3. Zakończenie.

Postępowanie w modelu alternatywnego może być wszczęte zarówno z urzędu, jak i na wniosek strony (podatnika, płatnika, inkasenta). W praktyce weryfikacja samowymiaru przebiega jednak w trybie postępowania wszczętego z urzędu. W przedstawionym modelu możliwe i wskazane wydaje się również poprzedzenie wszczęcia postępowania zawiadomieniem o planowanej weryfikacji zobowiązań powstałych w trybie art. 21 § 1 pkt 1 o.p. Wszczęcie postępowania następuje jednak w następstwie wydania i doręczenia stronie postępowania o jego wszczęciu.

Przebieg czynności postępowania weryfikującego samowymiar/wymiar płatniczy nie odbiega od czynności podejmowanych w ramach regulacji przewidzianych w dziale VI i IV obowiązującej Ordynacji podatkowej.

Zakończenie postępowania może przebiegać w dwojaki sposób. W pierwszym przypadku następuje poprzez wydanie i doręczenie decyzji korygującej wysokość zobowiązania podatkowego. Decyzja będąca następstwem weryfikacji obowiązków ciążących na podatnikach wydawana jest

wówczas, gdy w toku postępowania organ podatkowy stwierdzi w szczególności, że:

1. Podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku podatkowego nie zapłacił całości lub części podatku, lub nie złożył zeznania podatkowego, choć był do tego zobowiązany, a w deklaracji podatkowej wykazał wysokość zobowiązania podatkowego inną niż wynikająca ze wzorca ustawowego (por. art. 21 § 3 o.p.).

2. Podatnik będąc zobowiązanym do zapłaty podatku, zaliczki na podatek lub raty podatku bez złożenia deklaracji podatkowej, obowiązku tego nie wykonał w całości lub części (por. art. 21 § 4 o.p.).

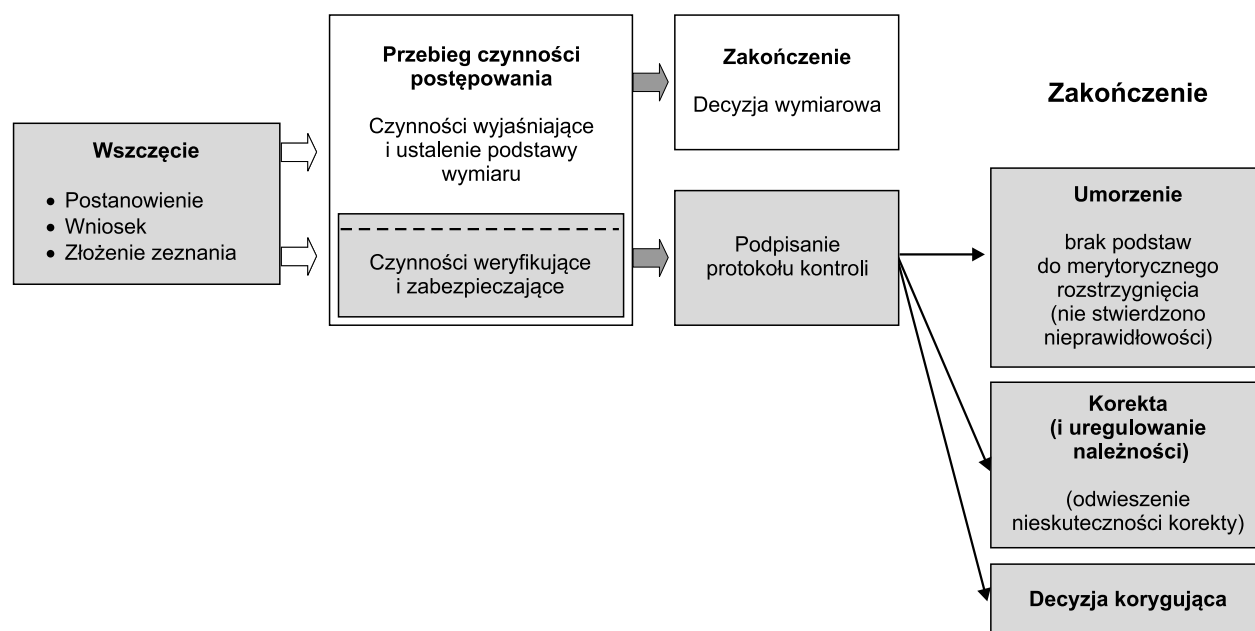
3. Podatnik nie złożył deklaracji, nie wykazał w deklaracji straty lub wysokość poniesionej straty różni się od wysokości wykazanej w deklaracji, a poniesienie straty, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, uprawnia do skorzystania z ulg podatkowych (por. art. 24 o.p.).

4. Kwota zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu u.p.t.u. jest inna niż wykazana w deklaracji podatkowej (por. art. 21 § 3a o.p.).

W zakresie weryfikacji obowiązków wykonanych przez płatników/inkasentów organ podatkowy może wydać decyzję w sytuacji, gdy podmioty te nie wykonały w ogóle lub wykonały nieprawidłowo obowiązki w zakresie obliczenia i pobrania podatku od podatnika oraz odprowadzenia go na właściwe konto organu podatkowego (płatnik), albo tylko pobrania i odprowadzenia go na konto organu podatkowego (w przypadku inkasenta; por. art. 30 § 4 o.p.).

Drugim sposobem zakończenia postępowania jest wydanie decyzji umorzeniowej w przypadku, gdy wyniki postępowania nie stwierdzą wadliwości wymiaru podatku przez podatnika. Wydanie decyzji o umorzeniu uzasadnia bezprzedmiotowość postępowania podyktowaną m.in. brakiem przesłanek do wydania decyzji (art. 208 § 1 o.p.).

Schemat struktury modelu:



Wnioski

Przyjęcie wskazanych założeń powoduje, że postępowanie podatkowe pozbawione jest dominującej cechy postępowania jurysdykcyjnego a stanowi ciąg czynności podejmowanych zarówno w celu kontroli sposobu wykonania obowiązków przez podatnika (płatnika), jak i w celu obligatoryjnego wymiaru zobowiązań. Powyższe rozwiązanie pozwala również na wyeliminowanie praktycznych i doktrynalnych problemów (o jakich była mowa w pkt 1.1.–1.4.) pojawiających się na styku postępowania podatkowego i kontroli podatkowej, a mianowicie:

- problemu podstaw lub braku podstaw do podejmowania kontroli podatkowej w trakcie równoległe toczącego się postępowania podatkowego,

Literatura

- Dębowska-Romanowska, T. (1998). Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich. *Państwo i Prawo*, (7), 21–39.
- Dzwonkowski, H. (2000). Zakres i struktura postępowania podatkowego. *Państwo i Prawo*, (7), 18–34.
- Dzwonkowski, H. (2013). Funkcjonalny model Ordynacji podatkowej. Referat wygłoszony na: Konferencji „Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia”. Warszawa.
- Kaczyński, T., Charkiewicz, M. (2012). Skutki ograniczenia czasu trwania kontroli podatkowej. W: R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*. Białystok: Temida 2.
- Kosikowski, C. (1998). O niezrealizowanej koncepcji polskiego kodeksu podatkowego. W: E. Chojna-Duch, W. Gronowski (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997. Księga jubileuszowa profesora dr. Leona Kurowskiego*. Warszawa: KiK Konieczny i Kruszewski.
- Mariański, A. (2010). Rodzaje postępowań w Ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe. *Przegląd Podatkowy*, (4), 36–41.
- Mariański, A. (2006). *Podatnik w postępowaniu podatkowym*. W: D. Strzelec, T. Milek, S. Kubiak. Warszawa: C.H. Beck.
- Mastalski, R., Zubrzycki, J. (2002). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wrocław: OW Unimex.
- Niezgódka-Medek, M. (2007). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. W: S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat. Warszawa: Lexis Nexis.

- rozstrzygnięcie sporu na temat szerszego katalogu uprawnień organów podatkowych w trakcie kontroli podatkowej względem czynności podejmowanych w ramach postępowania podatkowego (choć teoretycznie to postępowania podatkowe ma szerszy zakres),

- brak konieczności powtarzania czynności w trybie postępowania podatkowego będącego następstwem ujawnionych w toku kontroli nieprawidłowości,

- w sprawach, w których nie stwierdzono wadliwości samowymiaru/wymiaru płatniczego i zapadła decyzja umorzeniowa wznowienie postępowania musi być podyktowane szczególnymi względami.

W związku z powyższym możliwe wydaje się odejście od przyjętego modelu kontroli podatkowej i rozważenie alternatywnych metod regulacji dla tej procedury.

- Popławski, M. (2009). Kontrola podatkowa. W: J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Rusinek, M. (2002). *Komentarz do ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*. LEX/el.
- Szczepańska, M. (2014). Charakter prawny kontroli podatkowej w ujęciu funkcjonalnym. *Finanse i prawo finansowe*, (1), 74–87.
- Unisk, M. (2002). Kontrola podatkowa — wybrane zagadnienia. *Doradztwo Podatkowe — Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, (1), 50–52.
- Wowra J. (2006). *Kontrola podatkowa i skarbowa przedsiębiorców*. Wrocław: Unimex.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 października 2006 r. sygn. akt I SA/Wr 165/06, LEX 208505.
- Wyrok NSA w Warszawie z 20 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 741/06.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 czerwca 2007 r., sygn. akt I FSK 993/06.
- Zalewski, D., Malezini, A. (2012). Fakultatywność czy obligatoryjność kontroli podatkowej? *Monitor Podatkowy*, (11), www.czasopisma.beck.pl/monitor-podatkowy/artukul/fakultatywnosc-czy-obligatoryjnosc-kontroli-podatkowej/ (25.01.2015).
- Zdanowicz, J.(1998). Kontrola podatkowa w świetle Ordynacji podatkowej. *Monitor Podatkowy*, (10), 315–317.
- Zubrzycki, J. (2011). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. W: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski. Wrocław: Unimex.

¹ Wskazuje się, że sformułowanie celu czynności sprawdzających zawarte w art. 272 pkt 3 o.p. sugeruje potencjalnie szeroki zakres uprawnień organów podatkowych, które dałyby możliwość weryfikacji zdarzeń mających lub mogących mieć wpływ na wartości ujawnione w deklaracji. Takie rozumienie przytoczonej regulacji zdecydowanie wykracza poza formalny obszar podejmowanych przez organ podatkowy czynności i nadaje tej procedurze cechy ograniczonego postępowania dowodowego, gdyż możliwość stosowania szerokiego katalogu środków dowodowych w ramach tej procedury jest niemożliwa (brak odesłania do rozdziału 11 Dowody w o.p.).

² Co może mieć miejsce w szczególności w sytuacji gdy podatnik złożył sprzeciw na korektę deklaracji w trybie art. 274 § 3 o.p., gdy podatnik odmówił skorygowania deklaracji w trybie art. 274 § 1 pkt 2 bądź też gdy podmiot nie zastosuje się do czynności określonych w wezwaniu co pozwala traktować złożoną deklarację jako nierzetelną (art. 274a § 2 o.p.).

³ Przy czym w myśl art. 31 ust. 2 u.k.s. użyte w ustawie określenie postępowanie kontrolne — oznacza postępowanie podatkowe, o którym mowa w dziale IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa a kontrola podatkowa — oznacza kontrolę, o której mowa w dziale VI ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa.

⁴ Ograniczenie ma również zastosowanie do kontroli podatkowej prowadzonej w toku postępowania kontrolnego skarbowego — art. 31 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej.

⁵ W literaturze przedmiotu podkreśla się, iż sprawa musi być tożsama co do przedmiotu, podmiotu oraz stanu faktycznego i prawnego.

⁶ (...) nie wydaje się słusznym przyznawanie kompetencji do ponownego przeprowadzenia kontroli w każdej takiej sprawie. W następnym postępowaniu

ni organ winien być związany ustaleniami dokonanej raz kontroli, chyba że sąd administracyjny wskaże na potrzebę usunięcia uchybień popełnionych w jej toku. I właśnie w ten sposób należy interpretować przesłankę niezbędności przeprowadzenia ponownej kontroli (Rusinek M., Komentarz do ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, LEX/el., 2002).

⁷ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 października 2006r. sygn. akt. I SA/Wr 165/06, LEX 208505.

⁸ Wyrok NSA w Warszawie z 20 lutego 2007r., sygn. akt II FSK 741/06.

⁹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 czerwca 2007r., sygn. akt I FSK 993/06: (...) W stosunku do tego samego podmiotu mogą być podejmowane równocześnie różnorodne działania na podstawie przepisów działu V, VI, a także IV, chyba że wyklucza je przepis szczególny taki jak art. 282a. Jeżeli takiego szczególnego przepisu nie ma, to dokonywanie czynności sprawdzających lub prowadzenie kontroli podatkowej nie jest ograniczone czasowo i może być podejmowane wielokrotnie. Działania organu podejmowane w ramach przepisów zawartych w dziale V i VI Ordynacji podatkowej nie korzystają bowiem z powagi rzeczy osądzonej, która jest przymiotem władczych rozstrzygnięć, wydawanych po przeprowadzeniu postępowania, uregulowanego w dziale IV.

¹⁰ Propozycje odejścia od nazewnictwa postępowanie podatkowe i innego układu procedur były już przedmiotem opracowań np.: C. Kosikowski, *O niezrealizowanej koncepcji polskiego kodeksu podatkowego*, Księga jubileuszowa Profesora Leona Kurowskiego, Warszawa 1998 r. czy H. Dzwonkowski: http://www.poltax.pl/przebudowa_ordinacji_podatkowej/

Kwestia otwartego lub wyczerpującego określenia zakresu opłat stanowiących kompensatę dozwolonego kopiowania utworów w ramach własnego użytku osobistego

The issue of open or exhaustive list of levies compensating allowed copying of works for private use

dr Joanna Błęszyńska-Wysocka

Streszczenie

Podjęty w opracowaniu problem ma doniosłe znaczenie, ze względu na usterki rozporządzenia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego wydanego w wykonaniu art. 20 ust. 5 PrAut. Wyrażają się one przede wszystkim brakiem aktualizacji listy urządzeń i nośników objętych opłatami, jak również pominięciem oczywistego faktu, że cyfrowo wykonywane kopie utworów rejestrować mogą zarówno tekst, dźwięk, jak i obraz z dźwiękiem, w szczególności obraz ruchomy. Ponadto od kilku lat oferowane urządzenia zdadne do kopiowania utworów w ramach własnego użytku osobistego, dzięki lawinowemu postępowi techniki, są obecnie z reguły urządzeniami wielofunkcyjnymi.

Zakres obowiązku opłat, także w sensie przedmiotowym, określony jest ustawowo, w art. 20 ust. 1 PrAut. Rozporządzenie wykonawcze, wydane na podstawie art. 20 ust. 5 PrAut ma za zadanie kategoryzację urządzeń, pod kątem wysokości opłat. Ustawa określa jednocześnie kryteria opłat, a mianowicie zdolność urządzenia lub nośnika do wykonywania prywatnego kopiowania. W przypadku urządzeń wielofunkcyjnych opłaty powinny być naliczane od części, która służy do kopiowania utworów (§ 2 ust. 2 rozporządzenia).

Sprzeczna z porządkiem konstytucyjnym i brzmieniem przytoczonych przepisów jest więc wykładnia nadająca wykazowi urządzeń, dla których *expressis verbis* przewidziano w rozporządzeniu stawkę, jako listę wyczerpującą obowiązek opłat. Byłoby to bowiem niedopuszczalne korygowanie normy ustawowej przepisem wykonawczym niższego rzędu. Materia opłat, ze względu na to, że jest źródłem obowiązków, powinna być i jest regulowana ustawowo. Opłaty od urządzeń i nośników niewymienionych wyraźnie w rozporządzeniu powinny być zatem odpowiednio stosowane do urządzeń i nośników zdolnych do kopiowania utworów w ramach własnego użytku osobistego w rozporządzeniu niewymienionych, z uwzględnieniem zdolności do kopiowania danego rodzaju urządzenia lub nośnika i przy pominięciu innych funkcji.

Słowa kluczowe:

własny użytek osobisty, podział opłat, Organizacje Zbiorowego Zarządzania, opłaty od urządzeń i nośników, rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego, urządzenia wielofunkcyjne.

Summary

The subject matter discussed within this paper is of the significant meaning due to the defects of the Decree of Ministry of Culture and National Heritage issued on the basis of Article 20 sec. 5 of the Copyright Act. These defects consist first of all in lack of actualization of the list of devices and carriers being subject to levies, and omission of the obvious fact, that digital copies of the work may contain text, sound, sound with image, especially the moving one. Moreover, for a few years now, due to enormous technical development, devices offered on the market capable of copying works for own private use, are multifunctional.

The scope of obligation to pay levies, also in subjective scope, is being determined by the statute, in Article 20 sec.1 of the Copyright Act. The executive Decree issued pursuant to Article 20 sec. 5 of the Copyright Act is supposed to categorize devices according to the amount of the levy. The statute is at the same time providing criteria, that is the capability of device or carrier to produce private copies. In case of multifunctional devices levies should be calculated on the basis of the element used for copying of works (u 2 sec. 2 of the Decree).

The interpretation that the list of devices being subject to levies *expressis verbis* on the basis of the Decree, is the list exhausting the obligation to pay levies, is against to the Constitution and against the wording of the above mentioned regulations. It would mean the impermissible correction of the statute by the executive regulation of the lower level. The matter of levies, due to the fact, that it creates obligations, should be and is being regulated by the statute. Levies on devices and carriers not expressly listed by the executive Decree, should be therefore applied accordingly to devices and carriers capable of copying of works within own private use not listed in the Decree, with the consideration of capability of the particular type of the device or carrier to copy, while ignoring other functions.

Key words:

private use, distribution of levies, Collecting Society, levies on devices and carriers, Decree of the Ministry of Culture and National Heritage, multifunction devices.

Zarówno ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych z 4 lutego 1994 roku (tekst jednolity DzU 2006, nr 90, poz. 631 ze zmianami; dalej: PrAut), jak i Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 2 czerwca 2003 r. w sprawie określenia kategorii urządzeń i nośników służących do utrwalania utworów oraz opłat od tych urządzeń i nośników z tytułu ich sprzedaży przez producentów i importerów (DzU 2003, nr 105, poz. 991 ze zmianami; dalej: rozporządzenie), posługują się pojęciem urządzenia reprograficznego i związanego z nim czystego nośnika, odwołując się do określonej funkcji tych urządzeń, a mianowicie do ich zdolności do wykonywania kopii egzemplarzy utworów w ramach własnego użytku osobistego. Ustawa w art. 20 ust. 1 PrAut posłużyła się definicją syntetyczną tych pojęć. Ma to oczywiste uzasadnienie. Wynika z tego, że każdy praktycznie dzień przynosi nowe rodzaje urządzeń, zastępujących dotychczasowe, wymagających kwalifikacji pod kątem tego, czy można je uznać za zdolne do kopiowania w całości lub w części, egzemplarzy utworów w ramach własnego użytku osobistego. Ustawodawca zdawał sobie z tego sprawę przy redagowaniu przepisu i dlatego wprowadził do art. 20 ust. 1 PrAut syntetyczną definicję urządzenia kopiującego. W art. 20 ust. 1 pkt 2 stanowi: *Producenci i importerzy (...) kserokopiarek, skanerów i innych podobnych urządzeń reprograficznych umożliwiających pozyskiwanie kopii całości lub części egzemplarza opublikowanego utworu (...).*

W tak ujętej zasadzie, wyznaczającej zakres obowiązku opłat reprograficznych, istota tego określenia spoczywa na funkcji, polegającej na umożliwianiu pozyskiwania kopii egzemplarza utworu. W tym kontekście drugorzędne, choć oczywiście nie pozbawione znaczenia, ma przykładowe wyliczenie postaci takich urządzeń, a mianowicie magnetofonów lub magnetowidów oraz kopiarek i skanerów. Koresponduje ono bowiem z dwiema podstawowymi rodzajami czynności, o które opiera się proces kopiowania, a mianowicie pobierania cyfrowo utworu do pamięci urządzenia i reprodukcji lub odtwarzania egzemplarza utworu. Ustawodawca odwołał się, co oczywiste, do rodzajów urządzeń występujących w czasie przygotowywania projektu ustawy na rynku „umożliwiających pozyskiwanie kopii całości lub części egzemplarza opublikowanego utworu”. Bez znaczenia jest zatem, że obecnie na rynku tego rodzaju urządzenia nie są już oferowane, w każdym razie w odniesieniu do segmentu prywatnego kopiowania, jako odrębne rodzaje jednofunkcyjnych urządzeń kopiujących. Współcześnie urządzenia kopiujące występują z reguły w ogromnej i stale rosnącej liczbie, przybierając postać coraz nowych rodzajów urządzeń, z reguły urządzeń wielofunkcyjnych. Urządzenia jednofunkcyjne oferuje się obecnie z reguły, jako urządzenia wysoko specjalizowane, przystosowane do wykonywania szczególnych zadań o charakterze profesjonalnym, a więc nieobjęte opłatami reprograficznymi, takie jak wysoko specjalizowane koparki lub skanery, np. służące do kopiowania planów i map.

Oczywiście, w czasie prac nad ustawą z 1994 roku trudno było przewidzieć tak burzliwy rozwój, a w szczególności to, że w krótkim czasie podstawową rolę urządzenia centralnego w zakresie kopiowania dla własnego użytku osobistego przejmie najpierw PC, następnie telefon komórkowy, a obecnie smartfon, że tak daleko rozwinie się

miniaturyzacja, a jednocześnie specjalizacja w zakresie poszczególnych funkcjonalności urządzeń przystosowanych do użytku prywatnego ich posiadaczy, że tak gigantycznie wzrosną pojemności pamięci urządzeń elektronicznych i w takim stopniu nastąpi integracja funkcjonalności nowych generacji urządzeń, pozwalająca na wykonywanie różnorodnych funkcji przez to samo urządzenie.

Okazało się, że oparcie procesu kopiowania na systemie binarnym pozwala na, praktycznie nieograniczone, wzbogacanie funkcji urządzenia, przy minimalnym wzroście kosztu jego produkcji, a przy tym na coraz dalej posuwaną miniaturyzację i tzw. przyjazność nowych generacji urządzeń elektronicznych. Ten ostatni jest dziś podstawową cechą w sferze prywatnej. Obecnie urządzeniem centralnym, ze względu na popularność i nasycenie wieloma funkcjami w korespondencji, z którymi podstawowe znaczenie odgrywa wyposażenie tych urządzeń w coraz większe pamięci oraz w zdolność korzystania z Internetu, jest smartfon. Znaczącym tego przykładem jest w dużym stopniu zastąpienie przez telefony komórkowe, a obecnie przede wszystkim smartfony, roli aparatu fotograficznego, co jest możliwe dzięki poprawieniu optyki obecnych smartfonów, a przede wszystkim znacznego powiększenia rozdzielczości do kilkunastu milionów pikseli oraz wielkość i rozdzielczość ekranów. Zbliżyła to funkcjonalność fotograficzną do poziomu jeszcze niedawno charakteryzującej urządzenia profesjonalne. Więcej, współczesny smartfon, właśnie dzięki bardzo dużym pamięciom, zdolności do pobierania i wysyłania poczty drogą Internetową oraz znacznemu poprawieniu optyce, coraz bardziej, w zakresie funkcji kopiowania egzemplarzy utworów, zastępuje PC, notebooki i iPady (tablety). W sumie obecny smartfon ma szereg czynności składających się na prywatne kopiowanie egzemplarzy utworów (pobieranie, nagrywanie, przechowywanie, porządkowanie plików), jest też zdolny do wykonywania szeregu funkcji sam i to w rozmiarze coraz większym z każdą generacją urządzeń i stale rosnącą precyzją, albo we współpracy z urządzeniami zewnętrznymi, takim, jak np. PC, drukarki lub kopiarki, pamięci zewnętrzne.

Usiłowania importerów i producentów usiłujące zamrozić listę urządzeń, które mogłyby być podstawą do naliczania opłat, jest sprzeczne z codziennym doświadczeniem, notoryjnością zdolności urządzeń przeznaczonych do użytku prywatnego w zakresie funkcji prywatnego kopiowania egzemplarzy utworów. Fakt tej notoryjności przesądza konieczność traktowania tych urządzeń, jako urządzeń o zdolnościach kopiujących, a więc bycia tymi urządzeniami w rozumieniu art. 20 ust. 1 pkt 2 PrAut.

W konsekwencji, ograniczenie zakresu przedmiotowego opłat jedynie do urządzeń *expressis verbis* wymienionych w załączniku nr 1, 2 lub 3 do rozporządzenia, prowadziłoby do niczym nieuzasadnionego zamrożenia listy urządzeń objętych opłatami. Przeciwwstawienie się tym zabiegom przy wykładni pojęcia „urządzenie reprograficzne”, uwzględniającego obecny stan nie tylko techniki, ale przede wszystkim istniejącej struktury kopiowania dla własnego użytku osobistego, jest oczywistą koniecznością. Łączy się to z niezbędnością opierania rozliczeń opłat o pełne spektrum urządzeń rzeczywiście umożliwiających kopiowanie utworów dla własnego użytku osobistego. Jak wynika z dotych-

czasowego wywodu, rynkowa sytuacja, jeśli idzie o listę takich urządzeń, ma charakter dynamiczny. W razie sporu wymaga sięgania do wiedzy osób (biegłych) dysponujących specjalistyczną wiedzą co do tego, które z aktualnie (w danym czasie) występujących na rynku urządzeń kopiujących spełniają wymogi określone w art. 20 ust. 1 PrAut. Stanowisko w tym zakresie może być, w dalszej kolejności odniesieniem dla dochodzenia roszczenia informacyjnego z art. 105 ust. 2 PrAut. Pozwala ono na ocenę, na podstawie zapoznania się z dokumentacją źródłową obowiązującego do opłat lub innej osoby, u której niezbędne do dokonania oceny informacje lub dokumenty się znajdują, a więc z fakturami zakupów i inną dokumentacją finansowo-księgową, obrazującą skalę i rodzaje urządzeń przez nią importowanych lub produkowanych przez danego importera, lub producenta ustawowo obowiązującego przez przytoczony przepis do wnoszenia opłat. Jest to zgodne z dyspozycją (celem społeczno-gospodarczym) i brzmieniem tego przepisu.

W świetle przeprowadzonego wywodu bronione w wielu procesach przez importerów lub producentów sprzętu kopiującego stanowisko, jakoby lista urządzeń i nośników objęta *expressis verbis*, przez wymienienie ich z nazwy w załącznikach do rozporządzenia, stanowi wynik błędnej wykładni przepisów. Dotyczy to zarówno stadium procesowego, jakim jest dochodzenie roszczenia informacyjnego, stanowiącego przecież odrębne roszczenie majątkowe przysługujące wskazanej OZZ, procesu o zaspokojenie należytego wywiązania się z obowiązku opłat, jak i zlecenia przez sądy biegłym obowiązku określenia, które urządzenia i nośniki spełniają wymogi definicji z art. 20 ust. 1 PrAut, kształtującego zakres przedmiotowy obowiązku opłat. W procesach mających za przedmiot roszczenie informacyjne wydane są postanowienia zlecające biegłym sporządzenie opinii co do spełnienia tych wymogów w odniesieniu do wszystkich urządzeń obecnych na rynku i spełniających te cechy. Jest to zasadne i niezbędne do dochodzenia opłat. Przeciwnie stanowisko pozbawiałoby art. 20 ust. 1 PrAut znaczenia prawnego oraz przyjmowałoby wykładnię rozporządzenia jako przejmującego funkcje ustawowe spełnione wprost w ustawie oraz pozbawiałoby dochodzącego roszczenia informacyjnego prawa do sądu, wskutek umożliwienia pozyskiwania niezbędnych danych, na podstawie których może realizować roszczenie informacyjne, a następnie dochodzić roszczeń w procesie o zapłatę. W jego świetle nastąpiło jasne i precyzyjnie określenie zadanie, z uwzględnieniem którego możliwe będzie dokonanie wykładni, zarówno art. 20 ust. 1 PrAut, jak i rozporządzenia wydanego na podstawie art. 20 ust. 5 PrAut.

Z omawianego punktu widzenia istotne znaczenie ma charakter i treść relacji art. 20 ust. 1 PrAut i rozporządzenia wydanego na podstawie ust. 5 tego artykułu oraz wykładnia treści samego rozporządzenia. Niezależnie bowiem od wykładni opartej o analizę charakteru i zakresu delegacji do wydania rozporządzenia, oceny wymaga, czy rzeczywiście wspomniany załącznik dostarcza podstawy do jego wąskiej interpretacji, pozwalającej na przyjęcie, że w rozporządzeniu doszło do zlimitowania (zamrożenia) listy urządzeń i nośników objętych opłatami.

Analiza całości rozporządzenia, w kontekście której powinien być wykładany załącznik do niego, nie daje

podstaw do przyjęcia, że wykaz zawarty w rozporządzeniu „zamraża” rodzaje urządzeń objętych opłatami i aby objąć nimi współcześnie występujące na rynku rodzaje urządzeń musi nastąpić zmiana załącznika do rozporządzenia. Teza ta wymaga rozwinięcia.

Jest oczywiste, że zawarta w ustawie (art. 20 ust. 1 pkt 2 i 3 PrAut) syntetyczna definicja urządzenia (urządzenia reprograficznego) objętego opłatami wymaga konkretyzacji w rozporządzeniu. Jest jednak istotne uchwycenie tego, co ma być przedmiotem tej konkretyzacji i jaki powinien być jej cel i zakres. Są to kwestie, których błędna ocena jest podstawą do formułowania wadliwej oceny znaczenia zawartości załączników do rozporządzenia. Wykładnia ta, i to wyraża termin „konkretyzacja”, wyznacza określoną zależność pomiędzy przepisem ustawy i przepisem niższej rangi, mającym w stosunku do zasady ustawowej charakter wykonawczy. Zachodzi tu mianowicie określona relacja, która musi być uwzględniona przy wykładni tego ostatniego.

Rolą rozporządzenia wykonawczego jest wykonanie dyspozycji przepisu odsyłającego, przy uwzględnieniu wytycznych zawartych w normie odsyłającej. Dyspozycja wyznaczająca zakres odesłania do uregulowania w rozporządzeniu wykonawczym jest w art. 20 ust. 5 PrAut jasno wskazana. Jest nią określenie *kategorii urządzeń i nośników oraz wysokość opłat, o których mowa w ust. 1, kierując się zdolnością urządzenia i nośnika do zwielokrotniania utworów, sposób pobierania i podziału opłat oraz organizacje zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi uprawnione do ich pobierania*. W tak ujętym odesłaniu jego granice nie nasuwają wątpliwości. Jest nią „kategoryzacja” pod kątem wysokości opłat za poszczególne rodzaje urządzeń, ze względu na wskazaną w ustawie funkcję. W przytoczonym odesłaniu do materii rozporządzenia nie ma i nie może być werbalnej podstawy do przyjęcia, iż miałyby ono określać zamkniętą (wyczerpującą) listę urządzeń objętych opłatami. Wniosek taki wynika przede wszystkim z relacji prawnej obu aktów. Werbalnie natomiast (pomijając wspomnianą niedopuszczalność) wymagałoby to, albo postanowienia o tym wprost i odpowiednio uregulowania tego w ujęciu zakresu i treści odesłania, albo np. wprowadzenia postanowienia obligującego ministra właściwego do spraw kultury i dziedzictwa narodowego do dokonywania stosownie częstej lub bieżącej aktualizacji wykazu objętego załącznikami do rozporządzenia.

Jest przecież oczywiste, że z rozwojem techniki lista ta stale zmienia swoją zawartość. W wyniku tych zmian określone urządzenia znikają z rynku lub nabierają znaczenia marginalnego, a ich miejsce w strukturze korzystania zajmują nowe generacje. Decyduje o tym postęp techniki i zapotrzebowanie na określoną funkcjonalność nowych generacji. Gdyby przyjąć, że wykaz zawarty w załącznikach ma charakter wyczerpujący, wykaz urządzeń objętych opłatami w krótkim czasie stawałby się listą zabytków technicznych, nieobecnych na rynku.

Mającą oparcie w wykładni literalnej koncepcja, że przedmiotem odesłania w ustawie do materii rozporządzenia jest dokonanie kategoryzacji wysokości opłat pod kątem zdolności do kopiowania poszczególnych kategorii urządzeń kopiujących, w relacji do innych funkcji przez nie wykonywanych, pozwala na spójną interpretację wykładni

art. 20 ust. 1 PrAut, przepisu ustawowo przesadzającego przecież, co jest objęte opłatami, kto je ponosi i w jakiej maksymalnej wysokości, spójną z dyspozycją jego ust. 5, określając zakres, zasady wykonania i adresata obowiązującego do wydania rozporządzenia.

W art. 20 ust. 1 określono w szczególności górny limit (plafon) opłat. Jest to 3% kwoty *należnej z tytułu sprzedaży tych urządzeń i nośników*. Określono ponadto wytyczne ustalania wysokości opłat poszczególnych rodzajów urządzeń. Powinny być mianowicie ustalone *kierując się zdolnością urządzenia i nośnika do zwielokrotniania utworów, jak również ich przeznaczeniem do wykonywania innych funkcji niż zwielokrotnianie utworów*. Oczywisty fakt, że wykaz urządzeń i nośników objętych, w świetle definicji zawartej w art. 20 ust. 1 PrAut opłatami, jest zbiorem otwartym w tym sensie, że stale pojawiają się nowe rodzaje urządzeń spełniających wymogi definicji z tego przepisu, został od początku dostrzeżony przez ustawodawcę.

Wymaga przypomnienia, że pierwotna wersja omawianego rozporządzenia wykonawczego (rozporządzenia Ministra Kultury i Sztuki z 5 grudnia 1995 roku¹⁾ ujęta była w sposób wyczerpujący, tzn. obejmowało ono wszystkie urządzenia i nośniki objęte definicją a art. 20 ust. 1 PrAut, jednak bez różnicowania opłat w odniesieniu do urządzeń jednofunkcyjnych, w obrębie każdej z dwóch sfer:

- 1) kopiowania fonograficznego i audiowizualnego, i
- 2) kopiowania reprograficznego.

W § 1 tego rozporządzenia postanowiono, że *producenci i importerzy magnetofonów, magnetowidów i innych podobnych urządzeń oraz czystych nośników służących do reprodukcji utworów w zakresie własnego użytku osobistego są obowiązani do uiszczania opłat w wysokości 3% ceny sprzedaży netto tych urządzeń oraz nośników, bez uwzględniania podatku od towarów i usług*. W § 2 tego rozporządzenia ustalono natomiast stawkę w odniesieniu do urządzeń reprograficznych, w wysokości odpowiednio 1%. Ponadto, w § 3 zawarto postanowienie, że *jeżeli urządzenia, o których mowa w § 1 stanowią część składową innego urządzenia i mają z nim łączną cenę, podstawę do opłaty stanowi cena sprzedaży netto samodzielnego urządzenia służącego do reprodukcji o podobnych parametrach*. Oznaczało to, że opłaty, w odniesieniu do urządzeń wielofunkcyjnych musiały być określane *ad casu*, czyli, w braku porozumienia stron (wskazanej do poboru OZZ i importera lub producenta), przez sąd.

Takie ujęcie rozporządzenia wykonawczego w pełni korespondowało z ustawowym ujęciem przedmiotu opłat w art. 20 ust. 1 PrAut, wyczerpując jego zakres, zarówno jeśli idzie o urządzenia i nośniki jednofunkcyjne, jak i wielofunkcyjne. Jak więc z tego wynika, lista urządzeń objętych opłatą była nie tylko otwarta, a określona w rozporządzeniu stawka obejmowała wszystkie urządzenia i nośniki spełniające wymogi ustawy i w jej świetle objęte opłatami. Ważne jest tu dodanie, że w przytoczonym brzmieniu rozporządzenia przewidziano wyraźnie powstawanie nowych konfiguracji (generacji) urządzeń i nośników o charakterze urządzeń wielofunkcyjnych, podając zasadę określania w stosunku do nich wysokości opłat. W jej świetle jest oczywiste, że w wypadku sporu co do wysokości opłat, pomiędzy wskazaną do ich poboru OZZ i importersiem lub producentem urządzeń lub nośników,

o wysokości rozstrzygać powinien sąd na zasadach ogólnych. Wynika to z tego, że obowiązek wnoszenia opłat ma charakter obowiązku cywilnoprawnego, a więc spory w tym zakresie podlegają kognicji sądu cywilnego.

Rok 2003 był znamienny dla ofensywy przedsiębiorstw działających w sferze medialnej, przede wszystkim w odniesieniu do radiofonii i telewizji, ale także i w prawie autorskim. W tym ostatnim zakresie znamiennym był projektowany art. 20c projektu ustawy o radiofonii i telewizji. Przewidywał limit (plafon) wynagrodzeń autorskich dochodzonych przez OZZ. Zamyśl ten nie został zrealizowany w związku ze znanym powszechnie głośnym generalnym kryzysem w pracach nad ustawą o radiofonii i telewizji. Dokonano natomiast zmiany na niższym poziomie, nie mającym rezonansu medialnego na skalę reakcji na próby zmian ustawy o radiofonii i telewizji. Zastąpiono mianowicie dotychczasowe rozporządzenie wykonawcze do art. 20 PrAut, nowym rozporządzeniem Ministra Kultury z dnia 2 czerwca 2003 roku². Wyraziło się to przede wszystkim w drastycznej zmianie (obniżeniu) stawek. Generalnie uległy one nie tylko zróżnicowaniu w odniesieniu do poszczególnych rodzajów urządzeń i nośników, zarówno w sferze audio, audiowideo oraz reprografii, ale przede wszystkim ich obniżeniu. Dokonano ponadto „przypisania” urządzeń i nośników jednej z trzech sfer: reprodukcji dźwiękowej, audiowizualnej lub reprograficznej. Spowodowało to w latach następnych szereg komplikacji oraz niepotrzebnych sporów wskazanych i właściwych OZZ, sporów mających za przedmiot tzw. alokację opłat inkasowanych przez poszczególne wskazane OZZ, stosownie do swego wskazania, a dzielone wtórnie pomiędzy właściwe OZZ. Wspomniane „przypisanie” tabel poszczególnym dziedzinom kopiowania wprowadzono bowiem nie licząc się z tym, że współczesne urządzenia kopiujące i nośniki, opierające swoje działania na zapisie cyfrowym, są zdolne zarówno do kopiowania nagrań dźwiękowych, audiowizualnych, jak i obrazów, a w szczególności tekstów. Było to oczywiście sprzeczne z wszelką racjonalnością i przyzwrotną legislacją, zważywszy na upowszechnianie się zapisu cyfrowego, który pozwalał przez te same urządzenia na dokonywanie zarówno zapisu dla własnego użytku osobistego dźwięku, ruchomego obrazu z dźwiękiem, jak i na zapis tekstów (utworów słownych). Ponadto, np. w dziedzinie reprografii „dostrzeżono” tylko jeden nośnik: „papier kserograficzny” (jakby było wiadomo, jaki jest zakres tego pojęcia) i stawkę, która ustawowo powinna być określona w przedziale do 3%, określono tu w wysokości 0,001%, a więc tysiąckrotnie niższej niż na gruncie dotychczasowej wersji rozporządzenia wykonawczego! Polityczne motywacje omówionych działań w sferze legislacji resortowej nie mają dla wykładni tych przepisów znaczenia. Dlatego nie będą obecnie szerzej rozwijane.

Zasadnicze znaczenie ma natomiast wykładnia relacji art. 20 ust. 1 PrAut i rozporządzenia wykonawczego. O wykładni tego przepisu była już mowa. Należy zatem poddać wykładni rozporządzenie wykonawcze. Jest faktem, że w załącznikach do rozporządzenia wymieniono tylko niektóre pozycje mieszczące się w definicji ustawowej. Nie zawarto również postanowienia obligującego Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego do dokonywania bieżącej albo okresowej, stosownie do tempa zmian,

aktualizacji załączników do rozporządzenia, pod kątem uwzględniania nowych rodzajów urządzeń i nośników umożliwiających kopiowanie egzemplarzy utworów w ramach własnego użytku osobistego. Dla wykładni rozporządzenia zasadnicze znaczenie ma fakt, że wykładnia rozporządzenia nie może być traktowana, jako podstawa do uchylenia, czy zastąpienia, kategorycznego (mającego charakter normy *iuris cogentis*) postanowienia ustawy, co do tego, co jest objęte opłatami, a odwrotnie, to rozporządzenie powinno być interpretowane z uwzględnieniem brzmienia ustawy, obowiązujących zasad wykładni oraz porządku konstytucyjnego w Rzeczypospolitej.

Stwierdzenie, że rozporządzenie zawiera zamkniętą (wyczerpującą) listę urządzeń i nośników objętych opłatami zakłada *implicite*, że rozporządzenie jest sprzeczne z ustawą, na podstawie której zostało wydane i może skutecznie kształtować stan prawny adresatów obowiązku opłat. Zakłada więc, że w zakresie założonej sprzeczności stanu decydujące znaczenie ma nie ustawa, iż w sprzeczności z jej treścią można, mocą przepisu wykonawczego wyznaczyć, a w praktyce ograniczyć zakres obowiązków cywilnoprawnych. Czy jednak nie jest tak, że nawet w wypadku, gdyby w świetle wykładni gramatycznej teza o sprzeczności rozporządzenia z ustawą była oczywista, należy poszukiwać wykładni rozporządzenia pod kątem jej zgodności z ustawą. Czy nawet stwierdzenie niechlujstwa redakcyjnego rozporządzenia, polegającego na braku odniesienia do kwestii dezaktualizacji wykazów nośników i generalnie ich nieprzystawiania, zarówno do definicji z art. 20 ust. 1 PrAut, jak i dyrektywy z art. 20 ust. 5 PrAut, którą należało się kierować przy kształtowaniu treści rozporządzenia w postaci obowiązku okresowej aktualizacji wykazu lub ogólnej normy o odpowiednim stosowaniu do nowych rodzajów wymienionych w załącznikach kategorii urządzeń i nośników. Obowiązek bieżącej aktualizacji wykazów urządzeń i nośników nie został wyrażony przewidziany. Wynika to z celu rozporządzenia wyznaczonego przez wytyczną zawartą w art. 20 ust. 5 PrAut. Brak aktualizacji rozporządzenia obejmującego wszystkie bieżąco pojawiające się rodzaje urządzeń i nośników stanowi niewątpliwie poważne zaniechanie ministra właściwego do spraw kultury i dziedzictwa narodowego.

Zaniechanie to jest przyczyną poważnych szkód ponoszonych przez autorów kopiowanych utworów w ramach własnego użytku osobistego, artystów wykonawców oraz producentów i wydawców egzemplarzy kopiowanych w tym zakresie. Wywołuje to szereg negatywnych skutków w sferze kultury narodowej. W pierwszej kolejności swój negatywny skutek odnosi do rodzimej twórczości, wykonawstwa i produkcji egzemplarzy lub ich nagrań rozpowszechnianych na podstawie nadań, reemisji lub egzemplarzy utworów rozpowszechnianych w Internecie. Jest truizmem stwierdzenie, że choć znaczenie omawianej sytuacji dla niewykonywania obowiązku wnoszenia opłat odnosi się nie tylko do polskiej twórczości, wykonawstwa artystycznego lub produkcji egzemplarzy utworów, to twórczość i produkcja zagraniczna jest omawianą sytuacją zaniechania dotknięta o tyle w mniejszym stopniu, że polski rynek jest dla niej rynkiem wtórnym, nie odgrywającym zasadniczego znaczenia. Innymi słowy zatem omawiane zaniechanie

niszczy rodzime przejawy twórczości i produkcji egzemplarzy utworów, czyniąc tą działalność nieopłacalną i niekonkurencyjną.

Wysoko negatywna ocena omawianego zaniechania legislacyjnego nie oznacza jednak, że dochodzi w jego wyniku do ograniczenia zakresu opłat. Wpływa ona bowiem jedynie na sytuację, w której importerzy i producenci urządzeń kopiujących i nośników wykorzystują to zaniechanie jako argument do istotnego ograniczania wnoszonych przez siebie opłat. Sprzyja temu przewlekłość postępowań sądowych, w których wskazane OZZ dochodzą opłat w należytej wysokości. Zachętą do uchylenia się od wnoszenia opłat w należytej wysokości jest w szczególności trwanie jednego z pierwszych procesów, w których dochodzone jest zarówno roszczenie informacyjne, jak i roszczenia o zapłatę przez kilkanaście lat.

Z punktu widzenia wykładni rozporządzenia wykonawczego istotne znaczenie ma fakt, który ukształtował się w ciągu dwudziestolecia obowiązywania obecnej ustawy, że pojawiające się na rynku nowe generacje urządzeń umożliwiających kopiowanie egzemplarzy utworów w ramach własnego użytku osobistego, są to urządzenia wielofunkcyjne.

Tak jak rolę magnetofonu lub magnetowidu pełni obecnie — i to znacznie doskonalej w sensie sprawności technicznej, np. smartfon, tak samo urządzeniem reprodukcyjnym jest także ten sam smartfon, zdolny przecież do utrwalania cyfrowo w swojej pamięci zarówno tekstów, obrazów, dźwięku, jak i ruchomego obrazu z dźwiękiem. Taki zapis można przechowywać zarówno w pamięci urządzenia, odtwarzać, przesyłać, zwielokrotniać, stosownie do potrzeb, na papierze lub na zmieniających się również, coraz bardziej pojemnych nośnikach (zewnętrznych pamięciach) elektronicznych lub i inny sposób wykorzystywać je, zarówno przez urządzenia, na których zostały nagrane lub we współpracy ze stosownymi urządzeniami peryferyjnymi. Można je w szczególności w tym celu przesyłać lub odbierać zapis cyfrowy z dowolnym namiarem eksploatacyjnym za pośrednictwem Internetu. Konstatacje te mają istotne znaczenie dla wykładni rozporządzenia.

Dla odpowiedzi na pytanie, czy załącznik do rozporządzenia Ministra Kultury z 2 czerwca 2003 roku³, zawiera wyczerpujący wykaz urządzeń i nośników objętych opłatami decydujące znaczenie ma treść § 2 ust. 2 rozporządzenia. Jest to ogólne postanowienie w rozporządzeniu, odnoszące się zatem do całości zawartej w nim regulacji. Wykładnia postanowień zawartych w załącznikach nie może być interpretowana w oderwaniu od jego znaczenia. Postanowienie to głosi, że *jeżeli urządzenie, o którym mowa w ust. 1, stanowi część składową urządzenia zawierającego elementy niepodlegające opłacie, opłata jest pobierana jedynie od tej części składowej urządzenia, która służy do utrwalania utworów*. Jest to zresztą zasada, o której była już mowa wyżej, przeniesiona z treści pierwotnej wersji rozporządzenia. Należy jednak uświadomić sobie jej znaczenie dla wykładni relacji ustawy i rozporządzenia w jego obecnie obowiązującej wersji. Oznacza ona nie tylko potwierdzenie objęcia opłatami urządzeń wielofunkcyjnych, w których zdolność kopiowania w ramach własnego użytku osobistego jest jedną obok wielu innych, które

nie służą do zwielokrotniania utworów w ramach własnego użytku osobistego, a więc np. innych funkcji PC, telefonu lub smartfona. Istota omawianej regulacji polega jednak na tym, że przepisy rozporządzenia, z samej swojej istoty, zakładają otwarty charakter zakresu przedmiotowego opłat i konieczność wyróżniania, w odniesieniu do konkretnych generacji urządzeń, nie tylko znanych w chwili wydania rozporządzenia wykonawczego, wysokości stawki, z uwzględnieniem relacji w odniesieniu do każdej nowo pojawiającej się generacji urządzeń wielofunkcyjnych z osobna, odnosząc opłatę do funkcji kopiowania w ramach własnego użytku osobistego i innych funkcji, nieobjętych opłatami w świetle definicji z art. 20 ust. 1 PrAut.

Uzasadnia to wniosek, że literalna wykładnia relacji tych aktów: ustawy i rozporządzenia, a mianowicie ich wykładnia literalna, systemowa, celowościowa i historyczna, prowadzą do wniosku, że katalog urządzeń wielofunkcyjnych wymaga (z braku wymienienia danego rodzaju urządzeń wielofunkcyjnych w załączniku do rozporządzenia) oceny nowych (stałe pojawiających się) generacji urządzeń, pod kątem objęcia ich definicją syntetyczną urządzeń lub nośników objętych opłatami zawartą w art. 20 ust. 1 PrAut i dyrektywą zawartą w art. 20 ust. 5 PrAut oraz wysokości należnej od nich opłaty. Oznacza to, że każdy nowy rodzaj urządzenia wielofunkcyjnego wymaga wyceny *ad casu*, praktycznie rzecz biorąc, przy odpowiednim zastosowaniu stawki ustalonej w rozporządzeniu, najbliższej wycenianemu rodzajowi urządzenia lub nośnika i z uwzględnieniem kryterium z art. 20 ust. 5 PrAut. Ustalenie w taki sposób stawek nie należy do materii rozszczenia informacyjnego i może oraz powinno być dokonywane w postępowaniu o zapłatę.

W tym kontekście przyjęcie, że woła Ministra Kultury było wprowadzenie zamkniętego katalogu, a więc rozwiązania rażąco sprzecznego z ustawą, zakresem odesłania do rozporządzenia oraz celem tej regulacji, tzn. dostosowania wysokości opłat za poszczególne kategorie urządzeń i nośników do zmieniającej się sytuacji rynkowej, nie ma podstaw i jest niedopuszczalne. Takie rozwiązanie byłoby ponadto sprzeczne z porządkiem konstytucyjnym w RP. Oznaczałoby, że Minister, nie respektując zasad określonych ustawowo, kieruje się swobodnym uznaniem, co do zakresu wykonania dyrektywy ustawowej. Byłoby także sprzeczne z konstytucyjną zasadą kompetencji organów Państwa i zasadą proporcjonalności. Tak samo jak Minister Kultury w omawianym rozporządzeniu nie może swobodnie ograniczyć przedmiotowego zakresu opłat, tak samo nie może kształtować swobodnie ich wysokości. Ustawa bowiem sama określa kryteria, którymi należy się kierować przy określeniu wysokości stawki od poszczególnych rodzajów urządzeń i nośników. I tylko łączne przyjęcie, że opłaty obejmują wszystkie urządzenia i nośniki zdolne do kopiowania egzemplarzy utworów, a wysokość stawki za poszczególne ich rodzaje powinna uwzględniać kryterium zdolności urządzenia i nośnika do zwielokrotniania utworów w ramach własnego użytku osobistego, jak również ich przeznaczenia do wykonywania innych funkcji (cena urządzenia obejmuje bowiem całość funkcji danego rodzaju urządzenia), możliwa jest interpretacja zachowująca

wspomnianą zasadę proporcjonalności i prawidłowe stosowanie obowiązujących metod wykładni. Należy dodać, że kryteria te mają charakter obiektywny.

Rozporządzenie wydane na podstawie art. 20 ust. 5 PrAut nie może rozstrzygać o tym, co jest objęte opłatami, bowiem jest to nałożeniem obowiązków, które może być dokonane jedynie mocą ustawy. Gdyby więc przyjąć, że w rozporządzeniu doszło do ograniczenia obowiązku określonego ustawowo prowadziłoby to do wniosku, że treść rozporządzenia narusza porządek konstytucyjny w Rzeczypospolitej. Moim zdaniem rozporządzenie jest napisane niechlujnie, powinno być co najmniej aktualizowane. Jest jednak możliwość jego wykładni nie godzącej w porządek prawny. Jest przy tym faktem, że Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego, tolerując omawiany stan, nie wykonuje w sposób należyty obowiązku aktualizacji rozporządzenia, oraz trudno nie zauważyć, że określone pozycje opłat naruszają zasadę proporcjonalności. Kwestia ta ma charakter „polityczny”, co nie powinno mieć znaczenia przy ocenie stanu prawnego wynikającego z rozporządzenia w jego obecnie obowiązującym brzmieniu. Odróżnić należy uleganie naciskom lobby producencko-importowego zainteresowanego maksymalnym zablokowaniem obowiązku wnoszenia opłat, czy raczej, jak to sugeruje prasa, uleganie naciskom wywieranym przez resort gospodarki, faktu prowadzonej ostatnio na znaczną skalę kampanii prasowej prowadzonej przez stosowne organizacje reprezentujące interesy tego środowiska. Dla każdego jest jasne, że zapowiedzi rządowe o nowelizacji rozporządzenia nagle zostały (jak napisano w prasie, z inicjatywy Ministerstwa Gospodarki) wyciszone i obecnie w programie rządowym nic nie mówi się o tej sprawie. Są to jednak zdarzenia w sferze medialnej, nie zaś prawnej.

Fakt, że Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego nie podjął niezbędnej inicjatywy legislacyjnej, polegającej na aktualizacji kategoryzacji pod kątem opłat zawartych w rozporządzeniu istotnie utrudnia ich dochodzenie. Nie ogranicza jednak zakresu obowiązku opłat i nie może powodować, że wraz z postępem techniki zakres obowiązku opłat ulegać będzie stopniowemu uwiądowi w następstwie tego, że w kategoryzacji zawartej w załącznikach do rozporządzenia nie wymieniono współcześnie występujących na rynku rodzajów urządzeń i nośników, wobec czego w coraz większym stopniu kategoryzacja ta nie będzie przystawać do stanu techniki. Stan ten powoduje określoną uciążliwość. Nigdy jednak nie zostanie osiągnięty stan, w którym pozycje tabel rodzajów urządzeń kopiujących i nośników będą wyczerpywały wszystkie bieżąco pojawiające się rodzaje urządzeń spełniające wymogi definicji ustawowej. Stan regulacji w tym zakresie ma przecież charakter wtórny w stosunku do rzeczywistości technicznej i gospodarczej. Im jednak tabele będą pełniejsze, w sensie przystawania do bieżącej sytuacji rynkowej, tym ich stosowanie będzie łatwiejsze i mniej konfliktogenne, pełniej realizując rolę takiej tabeli. Zawsze trzeba się liczyć z tym, że nowe rodzaje urządzeń i nośników będą wymagały indywidualnej oceny, która spowoduje tylko jeden skutek: rozporządzenie w obecnym swoim brzmieniu wymagać będzie interpretacji pod kątem ustalania, na drodze sądowej, wysokości opłat za rodzaje urządzeń i nośników

wielofunkcyjnych niewymienionych *expressis verbis* w jego brzmieniu i określania dla nich *ad casu* stawki. Powinno się to odbywać na zasadzie stosowania odpowiednio przepisów rozporządzenia, a więc przy uwzględnianiu zasad określających wysokość opłat ustalonych w art. 20 ust. 1 i pomocniczo przy zastosowaniu dyrektyw z jego ust. 5.

Dodać do tego należy, że w teorii wypracowano algorytm pozwalający na określenie wysokości stawki opłat za poszczególne rodzaje urządzeń i nośników. Jego zasady i stosowanie są znane. Kwestia ta była przedmiotem jednego z referatów wygłoszonych na konferencji zorganizowanej na Uniwersytecie Warszawskim, poświęconej opłatom kompensującym skutki dozwolonego kopiowania utworów w ramach własnego użytku osobistego⁴.

Wskazywano wielokrotnie w doktrynie na pewną redakcyjną ułomność zapisu art. 20 ust. 1 pkt 1 i 2 PrAut, polegającą na wdarcu się do tego tekstu błędu korektorskiego, niezauważonego przy publikacji ustawy. Od początku jednak było jasne, że oba te punkty muszą być czytane łącznie, a błędnie dopisany, jedynie do ust. 2 tego przepisu fragment przepisu o brzmieniu *umożliwiających pozyskiwanie kopii całości lub części egzemplarza opublikowanego utworu*, odnosi się zarówno do pkt 1, jaki i 2 tego ustępu i powinien być graficznie umiejscowiony w kolejnym wierszu, po myślniku albo zapisany na wysokości czoła pkt 1 i 2, w każdym razie tak, aby wynikało z tego, że odnosi się, jako kryterium wyprowadzone przed nawias, zarówno do pkt 1, jak i do pkt 2. Nie ma żadnej dającej się wskazać racji, aby przyjąć niestosowanie tego fragmentu postanowienia do sfery nagrań dźwiękowych i audiowizualnych, a jedynie do reprografii.

Jak wynika z przeprowadzonego wyводу, treść rozporządzenia wydane go na podstawie art. 20 ust. 5 PrAut jest ułomna, jednak pozwalająca na wykładnię zgodną z porządkiem konstytucyjnym w Rzeczypospolitej. W każdym razie zdecydowanie nie jest właściwe postulowanie dodania w załącznikach do rozporządzenia kategorii „inne urządzenia”. Taki dodatek po prostu nie miałby sensu.

Przecież istotą kategoryzacji odesłanej do materii rozporządzenia jest określenie stawek dla poszczególnych wyodrębnionych, ze względu na kryteria z art. 20 ust. 5 PrAut, rodzajów urządzeń i nośników. Inne, te niewymienione rodzaje urządzeń, w szczególności pojawiające się w wyniku postępu techniki, mogą być jedynie kwalifikowane w odniesieniu (odpowiedniego stosowania) do pozycji funkcjonalnie najbliższych, dla których stawka została

określona, jednak z uwzględnieniem ich funkcjonalności umożliwiającej kopiowanie egzemplarzy utworów w ramach własnego użytku osobistego, do innych funkcjonalności. Na nieporozumieniu polega wyrażane nieraz stanowisko, że istnienie funkcji kopiowania nie przesądza, że jest to urządzenie, „o którym myślał ustawodawca” lub że opłatami objęte są jedynie urządzenia, których funkcja kopiowania dla własnego użytku osobistego jest główną ich funkcją. Przesłanki „głównej funkcji i przeznaczenia” nie tylko w ustawie nie ma, ale wyraźnie postanowiono o niej negatywnie, formułując definicję syntetyczną urządzenia kopiującego i nośnika. Ponadto w Dyrektywie Rady i Parlamentu Europejskiego 2001/19/WE oraz w orzecznictwie TSUE wyraźnie zostało przesądzone, że o zdolności do objęcia opłatami kompensacyjnymi decyduje potencjalna możliwość wykorzystywania urządzenia lub nośnika do prywatnego kopiowania i jest bez znaczenia, jakie inne funkcje dane urządzenie jest w stanie pełnić. Zasada ta jest w szczególności wyraźnie wyrażona w art. 20 ust. 5 PrAut.

Założeniem doktryny opłat kompensacyjnych jest ponadto i to, że liczy się potencjalna możliwość korzystania z określonych funkcjonalności i ich równorzędne traktowanie. Nie ma więc możliwości określenia, które są główne, które zaś poboczne. Ma to szczególne zastosowanie np. do PC lub smartfonów. Funkcja komunikacyjna telefonu ma w nim znaczenie marginalne. Jest to przede wszystkim kieszonkowe urządzenie centralne, przejmujące funkcję nie tylko telefonu, ale nagrywarki, prywatnego banku utworowego umożliwiającego zarządzanie zgromadzonymi w jego pamięci plikami, środka komunikacji Internetowej, za pomocą której można dokonywać różnych operacji przy współdziałaniu z innymi urządzeniami.

Błędna jest również wysuwana często teza, że w przypadku sporu o opłaty sąd powinien najpierw rozstrzygnąć, czy desygnatem zobowiązania mogą być wszystkie urządzenia znajdujące się w sprzedaży, czy też tylko te, które zostały uwzględnione w rozporządzeniu Ministra Kultury. Rola sądu nie polega na rozstrzygnięciu abstrakcyjnie ujętych zagadnień ogólnych. Obejmuje rozstrzyganie zagadnień prawnych mających znaczenie w konkretnej sprawie, w kontekście objętym jej stanem faktycznym. Podejmowanie analiz, co jest generalnie objęte opłatami, jakie urządzenia znajdują się w sprzedaży, są to pytania ogólne mające rację bytu w ramach dyskusji naukowej, nie zaś w konkretnie rozpoznawanej sprawie.

mają swoje przełożenie na wyborców. Jest znamienne w konsekwencji, że wcześniejsze zapowiedzi rządowe o nowelizacji rozporządzenia nagle zostały (jak napisano w prasie, z inicjatywy Ministerstwa Gospodarki) wyciszone i obecnie w programie rządowym nic nie mówi się o tej sprawie.

² DzU nr 105, poz. 991.

³ DzU nr 105, poz. 991. Późniejsze zmiany tego rozporządzenia, odnoszące się jedynie do załączników, nie dotyczą tego postanowienia.

⁴ Por. M. Przybylski, Kwestia zakresu pojęcia urządzeń służących do utrwalania utworów i przedmiotów praw pokrewnych oraz algorytmu określania wysokości opłat wnoszonych przez importerów i producentów na podstawie art. 20 PrAut. Tom obejmujący materiały tej Konferencji jest w przygotowaniu.

¹ DzU 1996, nr 1, poz. 5.

¹ W szczególności rozporządzenie wydane na podstawie art. 20 ust. 5 PrAut nie może rozstrzygać o tym, co jest objęte opłatami, bowiem jest to nałożeniem obowiązków, które może być dokonane jedynie mocą ustawy. Jest faktem, że Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego nie wykonuje w sposób należyty obowiązku aktualizacji rozporządzenia. Kwestia ta ma charakter „polityczny”, co nie powinno mieć żadnego znaczenia w sprawie. Wynika po prostu z ulegania naciskom lobby producencko-importowego zainteresowanego maksymalnym zablokowaniem obowiązku wnoszenia opłat. O skali tych nacisków świadczy prowadzona ostatnio przez stosowne organizacje reprezentujące interesy tego środowiska rozległa kampania prasowa. Dla każdego jest jasne, że podejmowane działania lobbystyczne

Cartel members' compensation liability as a result of umbrella effect — commentary on the CJ Judgment, 5 June 2014, Case C-557/12 *Kone AG and others v ÖBB Infrastruktur AG*

**Problem odpowiedzialności odszkodowawczej uczestników kartelu w warunkach
umbrella effects — glosa do wyroku TSUE z dnia 5 czerwca 2014 r.
w sprawie C-557/12 *Kone AG i inni przeciwko ÖBB Infrastruktur AG***

dr Małgorzata Sieradzka

Streszczenie

Skuteczna egzekucja unijnych reguł konkurencji wymaga zapewnienia właściwych krajowych instrumentów dochodzenia roszczeń z tytułu naruszenia zakazów praktyk ograniczających konkurencję. W glosowanym wyroku TSUE odniósł się do jednej z kwestii prywatnoprawnego egzekwowania unijnych reguł konkurencji, lecz dotychczas nieporuszanej w orzecznictwie. Trybunał badał, czy cywilnoprawna odpowiedzialność członka kartelu cenowego obejmuje również efekty „parasola cenowego”. W tym zakresie przypomniał swoje wcześniejsze orzecznictwo dotyczące prywatnoprawnego stosowania prawa konkurencji i podkreślił, że każdy podmiot ma prawo do żądania naprawienia poniesionej szkody, która jest wynikiem naruszenia reguł konkurencji, jeżeli pomiędzy naruszeniem a powstałą szkodą istnieje związek przyczynowy. Orzekł, że pełna skuteczność art. 101 TFUE byłaby zakwestionowana, gdyby prawo każdej osoby do żądania naprawienia poniesionej szkody było objęte wymogiem — niezależnie od oceny okoliczności sprawy — wykazania bezpośredniego związku przyczynowego. Powyższy wymóg pozbawiałby bowiem w praktyce prawa do odszkodowania pomimo poniesienia szkody, a należy przecież pamiętać, że przepisy krajowe powinny gwarantować pełną skuteczność unijnego prawa konkurencji.

Wydany wyrok ma kluczowe znaczenie dla prywatnoprawnego stosowania prawa konkurencji. Po pierwsze — TSUE jednoznacznie potwierdził włączenie efektów parasola cenowego do odpowiedzialności cywilnoprawnej członków kartelu cenowego. Po drugie — sądy krajowe są zobowiązane na tle konkretnego stanu faktycznego do badania przesłanek odpowiedzialności uczestników kartelu za efekt „parasola cenowego”. Po trzecie — poszkodowani w wyniku efektu „parasola cenowego” mogą dochodzić roszczeń odszkodowawczych także, gdy brak jest bezpośredniego związku między szkodą a zachowaniem kartelu.

Słowa kluczowe:

szkoda antymonopolowa, bezpośredni związek przyczynowy, porozumienie ograniczające konkurencję, dochodzenie roszczeń odszkodowawczych z tytułu naruszenia unijnych reguł konkurencji, prywatnoprawne stosowanie prawa konkurencji.

Summary

The effective enforcement of the EU competition rules requires appropriate national instruments to seek compensation for infringements of prohibited competition-restricting practices. Indeed, the protection of the rights, stemming from the EU competition rules, is subject to national laws. The Member States are obligated to ensure that procedural rules, governing legal procedures for safeguarding the rights, which individuals derive from the direct effect of EU law, are in line with the principle of equivalence and effectiveness. In the CJ judgment discussed in this paper, the CJ addressed one of the issues in private enforcement of the EU competition rules, but so far not raised in the case law. The CJ examined whether the civil law liability of a member of the price cartel also covered the umbrella pricing effect. In this regard, the CJ recalled its previous case-law in respect of application of competition rules in private law and emphasized that any person was entitled to claim compensation for the damage due to a breach of competition rules, providing there existed causal link between the breach and the resulting injury. The Court held that the full effectiveness of Article. 101 TFEU would be called into question if the right of any person to seek compensation for the harm suffered was subject to the requirement, regardless of the assessment of the case circumstances, to demonstrate direct causal link. This requirement would prevent in practice the right to compensation despite the damage suffered, and it should be kept in mind that national legislation is to guarantee the full effectiveness of EU competition law.

Key words:

antitrust damage, direct causal link, competition-restricting agreement, seeking compensation claims for infringement of the European competition rules, private enforcement of competition law.

1. Background

The judgment discussed herein maintains a consistent case-law of the CJ with regard to the enforcement of the competition law in private law proceedings, and is of key importance in its practical application. The CJ assessed whether EU law precluded such a categorical exclusion of liability of members of a cartel for the effects of the so called 'umbrella pricing'. The judgement in case *Kone AG and others v ÖBB Infrastruktur AG* is yet another ruling that follows the judgment in case *Courage*¹ and *Manfredi*²), in which the CJ affirms the right of individuals, injured by violation of competition law (art. 101 and art. 102 TFEU), to pursue compensation. The CJ expressed its view on a quite new issue with regard to the cartel member's compensation liability also for the umbrella pricing effects. In the case examined, a compensation claim was against a member of the price cartel, whose acts did not directly affect the damage. The damage incurred by the claimant resulted from the higher prices than they would have been expected in the absence of the cartel, set by the undertaking not being a party to the prohibited cartel, yet benefiting from the existence of the said cartel. In the above case, one of the conditions for compensation liability due to violation of art. 101 TFEU, i.e. a direct causal link between the act infringing art. 101 TFEU, and the occurrence of the damage. The CJ examined whether national regulations, under which the right of a person to claim redress of the damage suffered, were subject, irrespective of the circumstances, to the existence of a direct causal link, were in compliance with EU law. In practice, such regulations mean deprivation of individuals, not being in contractual relationships with a cartel member, of the right to claim damages and as a consequence an exclusion of redress of the loss caused by a cartel. In the said judgment, the CJ addressed an issue of indirect losses and their redress, which is of eminent importance for the enforcement of competition law in private law procedures.

2. Facts

The case examined by the CJ concerned a price cartel on the market of lifts and escalators. It was established that *Kone*, *Otis*, *Schindler Aufzüge und Fahrtreppen*, *Schindler Liegenschaftsverwaltung* and *ThyssenKrupp Aufzüge* had implemented in numerous Member States a large scale agreement purporting to divide up the market of lifts and elevators from the 1980s at least. In 2007, the European Commission imposed on *Kone*, *Otis*, *Schindler Aufzüge und Fahrtreppen* and *Schindler Liegenschaftsverwaltung* a fine of the aggregate value of 992 million euros for their participation in the cartel engaged in the installation and maintenance of elevators and escalators in Belgium, Germany, Luxembourg and the Netherlands. In 2008, the Oberster Gerichtshof (Austrian antitrust court of second instance) also imposed fines on several undertakings (among others *Kone*, *Otis* and *Schindler*) for the implementation on the Austrian market the cartel's decisions on the aforementioned products and services, thus upholding the order of Kartellgericht (Antitrust Court). The purpose of the concluded price agreement was to ensure for the undertaking a higher price than that which would have been achievable under competitive conditions. As a result

of the price cartel, the price evolution that would otherwise have occurred under competitive conditions was distorted. The conduct of the cartel members resulted in the immutability of prices and the maintenance of their market shares at roughly the same level.

ÖBB-Infrastruktur AG, which was not a party to the cartel at issue, claimed from the members of the Austrian cartel compensation for the loss due to higher prices, set by the ÖBB suppliers, than it would have been charged if the cartel had not existed. During operations of the price cartel, *ÖBB-Infrastruktur AG* bought from third undertakings, which were not parties to the cartel at issue, elevators and escalators. Those undertakings benefiting from the existence of the cartel adjusted their prices to the higher level. *Spółka ÖBB-Infrastruktur* relying on the umbrella effect claimed from the appellants in the main proceeding redress of the damage, assessed at EUR 1 839 239.74. The court of first instance rejected *ÖBB-Infrastruktur*'s claim, but it was upheld by the appellate court.

In this situation, the Austrian Supreme Court, examining the dispute at issue, referred the following question to the Court for a preliminary ruling: 'Is Article 101 TFEU to be interpreted as meaning that any person may claim from members of a cartel damages also for the loss which has been caused by an undertaking, not being a party to an agreement, who, benefiting from the protection of the increased market prices, raises its own prices for its own products more than it would have done without the cartel (*umbrella pricing*), so that the principle of effectiveness laid down by the Court of Justice of the European Union requires the grant of a claim under national law?'

3. Commentary

The case, for which the CJ was responsible, concerned the right to request compensation for the damage sustained as a result of the infringement of the competition rules by an undertaking, which could not demonstrate a direct link between the cartel's practices and the loss incurred, since the undertaking was not in contractual relationships with the members of the price cartel. Austrian national law provides that granting compensation is excluded where the loss occurred as a consequence of a decision of a supplier not a party to a cartel, who acted in compliance with law. The above arises from the acceptance of a view that any person is entitled to seek redress for the caused loss, providing there is a causal link between the loss and the agreement or practices prohibited by art. 101 TFEU³.

An answer to the question of the referring court was preceded by the findings of the CJ on:

- 1) circumstances under which liability of the cartel members occur in the light of art. 101 TFEU;
- 2) compliance of domestic provisions with EU law with regard to the requirement to prove a direct causal link under umbrella pricing practices;
- 3) admissibility of claim damages from the cartel member under umbrella claims;
- 4) conditions for compensation liability due to infringement of the competition rules in the light of ensuring the full effectiveness of the EU competition law.

In the light of the foregoing, it becomes crucial to establish whether Art. 101 TFEU contradicts interpretation and application of national law of the Member State (in the

case in question it was the Austrian civil code provisions — ABGB), which provides that exclusion of civil liability of the undertakings, which are parties to a cartel, for the losses resulting from the fact that non-participating in the cartel undertaking, benefiting from the cartel practices, set its prices at the higher level than expected in the absence of the cartel.

3.1. Conditions for compensation liability due to infringement of the EU competition rules

Compensation claims arising from infringement of the EU competition rules are brought before national courts under the so called **private enforcement of antitrust law**, art. 101.1 and art. 102 TFEU produce direct effects on relations between individuals and grant them rights which the national courts must safeguard⁴. The right of any person to seek redress of the damage as a result of violation of the EU competition law is undisputable⁵. The CJ underlined that full effectiveness of Art. 101 TFEU would be questioned, in particular, the effectiveness (*effet utile*) of the prohibition under clause 1 therein if no individual could claim compensation for the damage which has been caused to him by a contract or by conduct liable to restrict or distort competition⁶. Therefore, in the context of private enforcement of competition law, any individual (person) may claim protection of their interests, which have been violated as a result of restrictive practices prohibited under Art. 101 and Art. 102 TFEU before common courts⁷. The concept of 'any person' includes the injured by competition-restricting practices. **It therefore encompasses any individual injured (directly or indirectly) as a result of anti-competitive practices**. The direct victims of these practices are the customers of the infringer of competition rules, who is in a contractual relationship with them. Conversely, a person injured indirectly by such practices is an individual not in the contractual relationship with the infringer of competition rules. It should be pointed out that irrespective of the status of the victim of anticompetitive practices (held by persons injured directly or indirectly), he is entitled to *locus standi*, which means that the injured may bring claims for compensation⁸. Indeed, the principle that any undertaking may claim compensation for the damage suffered, if there is a causal link between the harm and the infringement of the competition rules, results from the cartel prohibition⁹.

Prerequisites for compensation liability due to violation of the Community competition law are defined by internal law of the Member States. Therefore, an assessment of civil law consequences of a breach of art. 101 and art. 102 TFEU, such as an obligation to redress damage suffered by third parties, or an obligation of contracting, rests with national law, however, without prejudice to the principle of effectiveness and efficiency¹⁰. Where there is a breach of competition law, the injured is entitled to a variety of protection measures, including, such as those at issue in the main proceedings, a claim for damages. **Laying down rules applicable to exercising the right to claim compensation for the damage resulting from an agreement or practices prohibited by Art. 101 or Art. 102 TFEU (including premiss of liability for damages — emphasis added by M.S.) is subject to a procedural autonomy of the Member States, which is restricted by the principle of equivalence and effectiveness¹¹.**

The foregoing also refers to interpretation and application of the concept of 'causal link', as one of the conditions

governing liability for damages. In the judgment commented on herein, the CJ pointed out that pursuant to the principle of equivalence, the regulations governing procedural rules for safeguarding the rights, which individuals derive from direct effect of EU law, may not be less favourable than similar domestic procedures, and according to the principle of effectiveness they must not make the exercise of the rights stemming from the EU legal order practically impossible or excessively difficult.

3.2. Interpretation of the concept of direct causal link in claims grounded on umbrella effect

In the case at issue in the main proceedings, the members of the price cartel inflated the prices on the lift market and were able to keep them at that (overvalued) level. In this situation, the effect of the cartel was implementation and maintenance the higher prices, also by competitors, who although were not members of the cartel yet used the cartel's operations on the market to their advantage¹². The undertakings not participating in the price cartel, taking advantage of the cartel's presence, set their prices at a higher level than they would otherwise have been possible in the absence of the cartel. **The above is defined as the so called 'umbrella pricing effect' (or a 'umbrella pricing') which enables third parties not involved in the cartel to reap the benefits of the cartel (being under the cartel's umbrella) by overstating prices compared to those on the competitive market. Considering the above, a question arises whether it is admissible to bring claim for damages by undertakings not involved in the cartel against the members of the cartel due to inflated prices set by such undertakings?**

Before the answer is given, it should be stressed that under the umbrella pricing effect, it is not only the cartel (cartel's members) that benefits from the cartel's existence, but also third parties. Competitors, not being participants of the cartel, may under freedom of establishment, develop their own pricing policy¹³. It is obvious that the effect of the cartel presence on the market are artificially inflated prices. It should be noted, however, that there are also other competing companies on the market, whose business operations may be affected by the cartel's pricing policy. **Agreements concluded by the cartel's members, including coordination of prices, have a direct effect not only on their pricing policy, but they also indirectly affect the discretion of the cartel's customers (other than the cartel's members) in terms of pricing.**

Customers of the members of the cartel, who have adjusted their prices to the prices inflated by the cartel's members, may have had different motivations to do so, including a desire for profit and taking advantage of price increases. Also their pricing decisions may be grounded on the need to adjust their prices to those on the market.

As rightly pointed by the CJ, just because of the autonomy of decision-making, an undertaking not involved in the cartel may set prices by reference to the market ones, inflated by the cartel. However, regardless of the motives of the cartel's customers, the umbrella pricing effect applies to them as well. And that is why they are not recipients of the antitrust loss. The antitrust loss has been passed on the customers and consumers, who share the contractual relationship not with the members of the cartel, but with their customers.

Although the pricing falls within the undertaking's independent (autonomous) policy, yet the inflated prices, implemented by third parties not involved in the cartel, but benefiting from the economic effect of umbrella pricing, constitute a part of the possible effects of the cartel. This leads to a situation, where under umbrella pricing, contractors, who are not members of the cartel, adjust their prices to those agreed upon by the members of the cartel, which results in the enhancement of the cartel's effects. In fact, freedom of discretion, in terms of pricing, of competing undertakings, not being involved in the cartel, becomes restricted and in turn it causes the occurrence of antitrust damage. *Taking into account the foregoing, another question can be posed — can members of the price cartel be held responsible for the umbrella pricing effect?*

This question requires first of all a reference to the conditions of the anti-competitive purpose and effect of competition-restricting agreements, followed by specification of conditions of civil liability for damages resulting from a breach of the EU competition law. The above liability for damages is subject to anti-competitive practice effects under art. 101 TFEU. However, in the context of public enforcement of competition law, there is no requirement for the occurrence of anti-competitive effects — an intention would be sufficient¹⁴. As for the conditions for liability due to a breach of art. 101 TFEU, these include: harmful act (violation of art. 101 TFEU)¹⁵, causal link between the damage and the act that causes such damage and damage occurrence. Demonstrating the existence of liability circumstances rests with the undertaking seeking damages caused by violation of art. 101 TFEU.

In the circumstances as those at issue in the main proceedings, pursuant to the regulations at the national level, pursuing compensation from a member of the price cartel was excluded due to the absence of a direct causal link¹⁶ since there was no contractual relationship between the cartel members and the undertakings injured as a result of a price increase under umbrella pricing. Nevertheless, an adjustment of prices, as a consequence of the existence of the price cartel, was effected within an autonomous pricing policy by third parties, who were not members of the cartel. (Such action is called imitation of the cartel behaviour)¹⁷. The CJ emphasized that in the case at issue, it became necessary to examine the circumstances of the case, including in particular the nature of the market and the circumstances under which the customers of the cartel members performed under umbrella pricing¹⁸. The CJ pointed out in the Judgment discussed herein that the victim of umbrella pricing effect can be awarded redress for the damage suffered from the cartel members, even if there had not been a contractual link with them¹⁹. **It must therefore be assumed that it is the very freedom of the cartel customers, not being parties to the cartel, that allow for making corporate decisions on pricing (pricing autonomy — emphasis added by M.S.), became a factor excluding this direct link between the price cartel and the loss suffered.** Therefore, agreements made between the cartel members are not of causal nature in respect of the losses sustained by their intermediate traders²⁰.

The foregoing analysis begs a further question whether the obligation to repair damage can be excluded by national procedural rules, in the absence of a direct causal link between the breach and the damage?

An answer to this question will determine the admissibility of compensation claims by **under-takings that were not the so called 'direct recipients of antitrust injury' (emphasis added by M.S.)**. Admissibility of compensation claims brought by those undertakings (indirect undertakings), has been fiercely debated in the context of the private enforcement doctrine²¹. Let us recall that given the facts of the case in question, adjustments of prices by the customers (not party to the cartel) of the cartel members was the effect of the cartel's conduct. The consequence of the cartel operation was therefore the so called umbrella pricing effect. But could the cartel members have foreseen the consequences of their conduct as umbrella pricing?

The cartel members are liable for typical consequences of their acts or omissions which have caused the damage. It should be noted, however, that acting rationally the cartel participants, who take fully into consideration the logic of their anti-competitive actions, are not surprised by the effects of umbrella pricing, but instead, they simply have to reckon with their emergence²². Consequently, the cartel members should be aware that the customers, not party to the cartel, are likely to adapt their behaviour to that of the cartel. They should be able to foresee a possibility of umbrella pricing effect that may arise out of or in connection of the agreements concluded by them. As rightly pointed out by Attorney General J. Kokott in her Opinion on the judgment in question: "(...) the occurrence of umbrella pricing is most certainly not unforeseeable by the undertakings belonging to a cartel... It follows therefore that, in engaging in anti-competitive practices, cartel members condone any resultant umbrella pricing, with the result that, in relations to the loss sustained, they would be open to the charge, at least of negligence, and perhaps even of recklessness (*dolus eventualis*)".

The undertakings, affected by the so called umbrella pricing effect, are not in contractual relationships with the cartel members, but with the undertakings that have benefited from the operations of the cartel. Consequently, as rightly pointed out by the CJ, the victim of umbrella pricing may obtain compensation for the loss caused by the members of a cartel, even if it did not have contractual links with them, where 'it is established that the cartel at issue was, in the circumstances of the case and, in particular, the specific aspects of the relevant market, liable to have the effect of umbrella pricing being applied by third parties acting independently, and that those circumstances and specific aspects could not be ignored by the members of that cartel'²³. The CJ in its judgment in question reaffirmed the **entitlement of any person (any — emphasis added by M.S.) to claim compensation for the harm sustained as a result of antitrust practices also where there is no direct causal link between the cartel's acts and the loss suffered due to the inflated prices applied in agreements entered into with the undertakings that were not involved in the cartel.** Moreover, it pointed out that national rules, governing the exercise of the right to claim compensation for the harm resulting from an agreement or practice prohibited under art. 101 TFEU, should in particular take into account the objective pursued by this provision in order to ensure the keeping of effective and undistorted competition on the common market, as well as the prices that are set as a response to free market games²⁴.

4. Final remarks

The CJ judgment in case *C-557/12 Kone AG and others v ÖBB Infrastruktur AG* concerns the admissibility of actions for compensation arising from competition law infringements, where the injured is unable to prove a direct causal link. A prerequisite for the existence of causal link between the damage and the act that has caused it, is one of the conditions for the occurrence of damage liability under violation of the Community competition rules (art. 101 and art. 102 TFEU). Taking into account the internal regulations of the Member States with regard to laying down the principles of liability for the violation of the Community competition rules (procedural autonomy of the Member States), the CJ pointed out the necessity to guarantee the full effectiveness of the Community competition law by domestic legislation. The CJ emphasized that **internal regulations of the Member States must not exclude civil liability of the undertakings, participating in a cartel, for damage resulting from setting prices at the higher level than would have been expected in the absence of a cartel, by an undertaking not party to the cartel, but benefiting from the cartel scheming.** Having regard, however, to the circumstances and consequences of the

price cartel, the right of any person to seek redress for the damage suffered must not be excluded by the requirement to demonstrate the causal link, where an undertaking has not been in a contractual relationship with a member of the cartel but with the undertaking not party to the agreement, whose pricing policy had been affected by the cartel, which contributed to the distortion of the price formation mechanisms that govern competitive markets. Depriving the person injured by the cartel practices, of the right to seek damages only because of the absence of the direct causal link leads to the exclusion of liability of the cartel members for the loss caused to a competitor under umbrella effect.

The judgment discussed is crucial for the effectiveness of private enforcement of competition law, despite the fact that so far the CJ endorsed the adoption of a broad standing to claim damages for a breach of competition rules²⁵. However, the right of individuals to seek compensation for damage resulting from violation of competition rules was made conditional on the existence of causal link between the harm and the anti-competitive practice. An aspect of this judgment, which is of paramount importance, is the emphasis placed by the CJ on the issue of liability of the members of the cartel for the effects of umbrella pricing that should be resolved by the EU law not by national laws²⁶.

¹ CJ Judgement, 20 Sept. 2001, in Case C-453/99 *Crehan v Courage*, See Decision [2001] ECR I-6297. See also A. Jurkowska, *Omówienie wyroku w sprawie Courage* in A. Jurkowska, T. Skoczny, *Orzecznictwo sądów wspólnotowych w sprawach konkurencji w latach 1964–2004*, Warszawa 2007, p. 696; N. Reich, *The 'Courage' Doctrine: Encouraging or Discouraging Compensation for Antitrust Injuries?* CMLR [2005] 42 34ff.

² CJ Judgment in Joined Cases C-295 to 298/04, *Manfredi and Others*, See Decision [2006] ECR I-6619 pt. 60, 61.

³ See Judgment in Case *Otis and others*, para. 26 and in Joint Cases *Manfredi*, paragraph 60.

⁴ Judgment in Case *BRT and Société belge des auteurs, compositeurs et éditeurs*, para. 16, 127/73, EU: C: 1974:25; Judgment in Case *Courage et Crehan*, para. 23; Judgment in Case *Manfredi and others*, para. 39.

⁵ A. Jones Clifford, *A New Dawn for Private Competition Law Remedies in Europe? Reflections from the US in European Competition Law Annual 2001: Effective Private Enforcement of EC Antitrust Law*, Hart Publishing 2003.

⁶ See CJ Judgments in Case *Courage v Crehan* para. 26; in Case *Manfredi and others*, para. 60; in Case C-360/09 *Pfleiderer*, 14 June 2011. See Decision, 6 Nov. 2012, in Case C-199/11 *Otis and others*, ECR I5161; Judgment, 6 June 2013, in Case C-536/11 *Donau Chemie and others*, para. 41; As regards the need to ensure *Locus standi* to claim damages due to a breach of competition rules, see U. Böge, K. Ost, *Up and running, or is it? Private Enforcement — the Situation in Germany and Policy Perspectives*, ECLR 2006, vol. 27, no. 4, argument 3.

⁷ Private enforcement of competition law — see U. Böge, K. Ost, *Up and Running...*, argument I; K. Holmes, *Public enforcement*, p. 25. A. Jurkowska-Gomułka, N. Reich, *The "Courage" Doctrine: Encouraging Or Discouraging Compensation for Antitrust Injuries?*, CMLR [2005] 42, p. 35; M. Sieradzka, *Pozew grupowy jako instrument prywatnoprawnej ochrony interesów konsumentów z tytułu naruszenia reguł konkurencji*, Warszawa 2012; R. Stefanicki, *Prywatnoprawne środki dochodzenia roszczeń z tytułu naruszenia reguł konkurencji*, Warszawa 2014.

⁸ See Judgment in Joint Cases C-295/04 to C-298/04, *Manfredi*, para. 59.

⁹ The Commission, too, reaffirms this in its proposal of 11 June 2013 for a directive of the European Parliament and of the Council on certain rules governing actions for damages under national law for infringements of the competition law provisions of the Member States and of the European Union COM (2013), 404 final ('the proposal for a directive'), where it speaks of 'the Union right to compensation for harm caused by infringement of Union competition law' (see recital 11 in the preamble to the proposed directive). See para. 24 Opinion of Advocate General J. Kokott, 30 January 2014, Case C-557/12.

¹⁰ CJ Judgment, 28 February 2002, in Case T-395/94, *Atlantic Container Line*, See Decision 2002, ECR II-875; Judgment in Case C-453/99 *Crehan v. Courage*, para. 64.

¹¹ See in particular cases: C-453/99 *Crehan v. Courage* [2001] ECR I-6297; C-127/73 *BRT v. SV SABAM*, See Decision 1974, C-234/89 *Delimitis and Bru*, para. 343; Judgment in Joint Cases C-295/04 to C-298/04 *Manfredi*, para. 62; Judgment in Case *Pfleiderer*, para. 24; Judgment in Case *Donau Chemie and others*, para. 27.

¹² ECJ Judgment, 28 February 2002, Case T-395/94, *Atlantic Container Line*, See Decision 2002, in Case C-453/99 *Crehan v Courage* ECR II-875, para. 64.

¹³ CJ in its judgment, 14 February 1978 in Case C-27/76 *United Brands Company & United Brands Continental BV v EC Commission*, ECR 1978, p. 207, stated that a price is excessive when it 'has no reasonable relation to the economic value of the product'. See also the CJ Judgment, 13 Nov. 1975 in Case C-26/75, *General Motors Continental NV v EC Commission*, ECR I-975, p. 1367.

¹⁴ 'Umbrella effect' see U. Schwalbe, "Umbrella Effects", *IESEG Working Paper Series* 2013, ECO-17.

¹⁵ See art. 101.2 TFEU. TFEU points out no need for occurrence of anti-competitive effects in Case C-8/08, *T-Mobile*, See Decision, 2009, ECR I-4529, para. (42) and (43).

¹⁶ Prerequisites for compensation liability are defined similarly to those in pursuing claims for damages resulting from abuse of dominant position on the market.

¹⁷ As pointed out by the CJ in paragraph 32 of the discussed judgment '(...) owing to the fact that the causal link between the loss sustained and the cartel in question is considered, in the absence of a contractual link with a member of that cartel, to have been broken by the autonomous decision of the undertaking not party to the cartel, but which applied, owing to the existence of the cartel, umbrella pricing'.

¹⁸ See. A. Jurkowska, (in) T. Skoczny, *Ustawa o ochronie konkurencji i konsumentów, Komentarz*, Warszawa 2009, s. 395.

¹⁹ Paragraph 35 of the Judgment.

²⁰ Ibidem.

²¹ See Opinion by Attorney General J. Kokott, pt. 38.

²² Seeking redress in antitrust by indirect undertakings encounters practical problems related to damage suffered requirement and damage value, and passing-on overcharges. From the defendant's point of view it is admissibility of passing-on defence — see M. Sieradzka, *Class action...*, p. 360. A. Jurkowska-Gomułka, *Publiczne i prywatne egzekwowanie...*, p. H.W. Micklitz, *Consumers and Competition-Access and Compensation under EC Law*, *European Business Law Review* 2006, no. 1, p. 17.

²³ See Opinion of the Attorney General J. Kokott, pt. 51.

²⁴ See Judgment pt. 35.

²⁵ See Judgment pt. 33.

²⁶ Judgment in Joint Cases C-295/04 to C-298/04 *Manfredi and others*, pt. 60 and 61; Judgment Case C-199/11 *Otis and others*, pt. 43.

²⁷ See Opinion of J. Kokott.

²⁸ See Opinion of Attorney General J. Kokott.

Nowe rozwiązania prawne w sprawach o wpis do Krajowego Rejestru Sądowego

New legal solutions on the proceedings on registration in National Judicial Register

dr Tomasz Szczurowski

Streszczenie

Artykuł dotyczy nowej regulacji prawnej postępowania przed sądem rejestrowym. W tym też kontekście autor prezentuje nowe rozwiązania wprowadzone ustawami z dnia 26.6.2014 r. oraz 28.11.2014 r., a które mają istotne znaczenie dla osób rozpoczynających działalność gospodarczą. Autor przede wszystkim analizuje nowe zasady rejestracji działalności gospodarczej, a związane z pełnym wdrożeniem zasady jednego okienka. Niemniej zwraca również uwagę na nowe tryby powstawania spółki jawnej i komandytowej z użyciem wzorca udostępnionego w systemie teleinformatycznym. Wreszcie prezentuje nowe możliwości procedowania w przedmiocie zmiany umowy ww. spółek osobowych, a której wejdą w życie w dniu 1.4.2016 r. W ocenie autora nowe regulacje są krokiem w dobrą stronę, niemniej zawierają usterki które muszą być naprawione.

Słowa kluczowe:

sąd rejestrowy, podjęcie działalności gospodarczej, spółka jawna, spółka komandytowa.

Summary

The article deals with new regulations on the registration proceedings. They were introduced under the Act of 26.6.2014 r. and Acts of 28.11.2014. They are really important for people taking up business. The Author analyses a new way of registering business activities. He also underlines new methods of conclusion of the articles of association a general partnership and a limited partnership made by using a template of articles of association that is made available through a teleinformation system. He presents regulation on changing the contracts which will come into force on 1.4.2016. Finally, he concludes that the new regulations are steps in the right direction, but they have same faults, which must be corrected in future.

Key words:

register court, take up business, general partnerships, limited partnerships.

W ciągu ostatnich sześciu miesięcy weszły w życie trzy istotne nowelizacje ustawy z 20.8.1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (DzU 2013, poz. 1203 z póź. zm., zwana dalej KRSU). Zmiany te w dość istotnym stopniu odmieniły postępowanie rejestrowe, jak również kompetencje związane z działaniem sądu rejestrowego z urzędu. Uwzględniając półroczne doświadczenie zasadnym jest bliższe przyjrzenie się nowym mechanizmom oraz ich ocena w kontekście sprawności postępowania rejestrowego.

Wstęp

Istotnym aspektem zagwarantowanej w Konstytucji RP zasady wolności działalności gospodarczej są klarowne, a przede wszystkim jak najłatwiejsze do wypełnienia warunki podejmowania owej działalności gospodarczej. Ostatnie nowelizacje zarówno KRSU, jak i Ksh idą właśnie w tym kierunku — celem ich jest odformalizowanie czynności związanych z rozpoczynaniem działalności gospodarczej i ograniczenie do niezbędnego minimum tak, aby podmiot mający wolę prowadzenia działalności gospodarczej w formie innej niż jako osoba fizyczna prowadząca

działalność gospodarczą, mógł to uczynić niemal bez wychodzenia z domu. W tym właśnie nurcie należy upatrywać źródła wszystkich ostatnio wprowadzonych nowelizacji KRSU.

Pierwsza z ostatnich nowelizacji została dokonana ustawą z 26.6.2014 r. o zmianie ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (DzU 2014, poz. 1161). W mojej ocenie to właśnie ten akt prawny ma największe znaczenie dla ułatwienia podejmowania działalności gospodarczej, albowiem wprowadza on pełne funkcjonowanie tzw. zasady „jednego okienka”. Ustawa weszła w życie w dniu 1.12.2014 r.

Druga ustawa z 28.11.2014 r. o zmianie ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym oraz niektórych innych ustaw (DzU 2014, poz. 1924) wprowadza nowe rozwiązania prawne sprzyjające prawdziwości danych ujawnionych w rejestrze. Nie ma ona jednak bezpośredniego przełożenia na podmioty dopiero rozpoczynające prowadzenie działalności gospodarczej. Ustawa ta weszła w życie 1.1.2015 r. Z uwagi na wielopłaszczyznowość tej nowelizacji, jak i brak jej bezpośredniego wpływu na rozpoczynanie działalności gospodarczej ustawie tej poświęcę najmniej uwag.

Wreszcie trzecia ustawa również z 28.11.2014 r. o zmianie ustawy — Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (DzU 2015, poz. 4), aczkolwiek przede wszystkim dokonywała zmiany Ksh, to jednak ma istotne znaczenie dla podejmowania działalności gospodarczej oraz postępowania przed sądem rejestrowym, albowiem umożliwia tworzenie spółek jawnych oraz komandytowych *on line* z użyciem wzorca umownego udostępnionego w systemie teleinformatycznym. W tym zakresie ustawa weszła w życie 15.1.2015 r. Niemniej część przepisów tego ostatniego aktu prawnego wejdzie w życie dopiero 1.4.2016 r. — wtedy wejdą w życie przede wszystkim przepisy umożliwiające podejmowanie uchwał w spółce jawnej, komandytowej oraz z o.o. *on line*. Poszczególne rozwiązania prawne wymagają dogłębnej analizy.

Zasada „jednego okienka”

Zasada jednego okienka ma na celu ograniczenie czynności, które muszą być podjęte przez podmiot podejmujący działalność gospodarczą i ma sprzyjać szybszemu uzyskaniu przez przedsiębiorcę numerów NIP i REGON, jak również uzyskaniu statusu płatnika składek na ubezpieczenie społeczne. Zasada ta, aczkolwiek w ograniczonym zakresie obowiązywała już od kilku lat. Niemniej dotychczas polegała ona na tym, iż do zgłoszenia do rejestru przedsiębiorców należało dołączyć wniosek o wpis do krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej, zgłoszenie płatnika składek w rozumieniu przepisów o systemie ubezpieczeń społecznych, zgłoszenie identyfikacyjne albo aktualizacyjne, o którym mowa w ustawie z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (DzU 2012, poz. 1314 oraz z 2013, poz. 2) wraz ze wskazaniem właściwego naczelnika urzędu skarbowego pod rygorem zwrotu wniosku. Ponadto do wniosku o wpis do KRS należało załączyć dodatkowy egzemplarz umowy spółki oraz dokumentu potwierdzającego uprawnienie do korzystania z lokalu lub nieruchomości, w których znajduje się jego siedziba. Po dokonaniu wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego dokumenty te były przysyłane tradycyjną drogą do właściwych urzędów. Po uzyskaniu informacji o nadaniu przedsiębiorcy numeru NIP sąd rejestrowy z urzędu wpisywał ten numer do rejestru — wpis nie podlegał opłacie sądowej ani ogłoszeniu w Monitorze Sądowym i Gospodarczym. Nato-

miast REGON nie był wpisywany z urzędu, ale na wniosek podmiotu, który jako stanowiący uzupełnienie pierwszego wpisu nowego podmiotu do Rejestru, nie podlegał opłacie sądowej i ogłoszeniu w Monitorze Sądowym i Gospodarczym.

Powyższe jednak w praktyce oznaczało, iż pomiędzy złożeniem wniosku o wpis do KRS, a uzyskaniem przez przedsiębiorcę NIP-u i REGON-u mijał okres co najmniej jednego miesiąca, w którym faktycznie nie było możliwe prowadzenie działalności gospodarczej. Okoliczność tę zmienia wprowadzenie pełnej zasady jednego okienka. Oto bowiem w obecnym stanie prawny przedsiębiorca nie składa już wniosku o nadanie mu NIP i REGON, jak również nie dokonuje zgłoszenia płatnika składek. Zgodnie mianowicie z art. 20 ust. 1c KRSU po dokonaniu wpisu podmiotu do Rejestru, z wyłączeniem rejestru dłużników niewypłacalnych, dane objęte treścią wpisu są przekazywane za pośrednictwem systemu teleinformatycznego do Centralnego Rejestru Podmiotów — Krajowej Ewidencji Podatników i krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej. Z drugiej zaś strony zgodnie z art. 20 ust. 1a KRSU wpis w przedmiocie NIP i numeru identyfikacyjnego REGON polega również na ich automatycznym zamieszczeniu w Rejestrze po przekazaniu z Centralnego Rejestru Podmiotów — Krajowej Ewidencji Podatników i z krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej. Ponadto CRP KEP przekazuje automatycznie za pośrednictwem systemu teleinformatycznego dane objęte treścią wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym oraz dane uzupełniające podmiotu, o których mowa w art. 43 ust. 5b pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, do Centralnego Rejestru Płatników Składek bezpośrednio po ich zamieszczeniu w CRP KEP.

Przedstawione powyżej rozwiązania stanowią swego rodzaju rewolucję dla podmiotów podejmujących działalność gospodarczą wymagającą zgłoszenia do KRS. Oto bowiem bez konieczności złożenia jakiegokolwiek odrębnego wniosku automatycznie z wpisem do KRS uzyskują one numery NIP, REGON, jak również poza ich aktywnością są zgłoszone jako płatnik składek. W założeniach ustawodawcy powyższy model wygląda bardzo dobrze. Niemniej rzeczywistość jest nieco odmienna. W praktyce bowiem nadawanie numerów NIP-u i REGON-u wcale nie odbywa się natychmiast. Sam zresztą ustawodawca uczynił w tym zakresie swoistego rodzaju furkę stanowiąc w art. 3 ustawy nowelizującej, iż nadanie numeru identyfikacyjnego i przekazanie informacji w tym przedmiocie do Krajowego Rejestru Sądowego może nastąpić w terminie 3 dni, jeżeli zachodzi konieczność zakodowania nazwy miejscowości niezgodnej z krajowym rejestrem urzędowym podziału terytorialnego kraju lub ustalenia, czy podmiotowi nie został uprzednio nadany numer identyfikacyjny. Analogiczna regulacja została zawarta w art. 4 pkt 3 ustawy nowelizującej w odniesieniu do NIP. Zgodnie z tym ostatnim

przepisem przekazanie do Krajowego Rejestru Sądowego informacji o NIP może nastąpić w terminie 3 dni, jeżeli w związku z nadaniem NIP zachodzi konieczność przeprowadzenia przez naczelnika urzędu skarbowego postępowania wyjaśniającego w przedmiocie ustalenia, czy podmiotowi nie został uprzednio nadany NIP — po jego zakończeniu w CRP KEP ustala się lub nadaje NIP.

Praktyka jednak wygląda jeszcze gorzej. W pierwszych tygodniach funkcjonowania ustawy nadawanie NIP i REGON w warunkach warszawskich sądów rejestrowych trwało nawet kilka dni — dane z urzędów skarbowych, ani z CRP KEP nie były bowiem przekazywane do KRS natychmiast. Ponadto pojawiały się i w dalszym ciągu pewnie będą się pojawiać problemy z rozbieżnościami w systemie używanym przez KRS oraz CRP KEP, a związane z odmienną pisownią w obu tych systemach. Powyższe generowało liczne problemy. Poza tym problemy w tym zakresie powstają nie tylko po stronie przedsiębiorcy, ale również sądów rejestrowych. Zgodnie bowiem z art. 20 ust. 1e KRSU jeżeli NIP i numer identyfikacyjny REGON zostały automatycznie zamieszczone w Rejestrze, podmiotowi jest doręczane zaświadczenie o dokonaniu tego wpisu. Niezależnie od tego, iż dyskusyjnym jest w ogóle potrzeba kreowania tego typu zaświadczeń i obciążanie sądu rejestrowego ich doręczeniem, to w dodatku w związku z opóźnieniami we wpisywaniu NIP i REGON do KRS sąd rejestrowy albo wstrzymuje się z doręczeniem postanowienia o wpisie do czasu wpisania NIP-u i REGON-u i możliwości wykreowania powyższych zaświadczeń, albo doręcza je w korespondencji kolejnej po postanowieniu o wpisie. Pierwsze rozwiązanie wydłuża postępowanie rejestrowe, drugie istotnie zwiększa koszty i niezasadnie angażuje sądową kadrę urzędniczą. W mojej ocenie, w sytuacji gdy każdy podmiot może stwierdzić nadanie mu numerów NIP i REGON poprzez odpis aktualny ze pobrany ze strony internetowej Ministerstwa Sprawiedliwości wysyłanie przedmiotowych zaświadczeń jest zbędne.

Niemniej generalnie rzecz ujmując zmiana ustawowa w zakresie wprowadzenia jednego okienka, z punktu widzenia znoszenia barier przy podejmowaniu działalności gospodarczej, musi być oceniona bezwzględnie pozytywnie, jakkolwiek z technicznego punktu widzenia jej przygotowanie i późniejsze funkcjonowanie pozostawia wiele do życzenia.

Ograniczenie liczby przedmiotów działalności zgłaszanych do KRS

Kolejną istotną z formalnego punktu widzenia zmianą jest ograniczenie liczby przedmiotów działalności, które podlegają ujawnieniu w KRS. Dotychczas bowiem mieliśmy do czynienia z praktyką polegającą na tym, iż w umowie tworzącej przedsiębiorcę określano kilkadziesiąt jeśli nie kilkaset przedmiotów działalności i wszystkie one były

zgłaszane do KRS. Z uwagi jednak na fakt, iż w rzeczywistości spółka prowadziła działalność jedynie w zakresie niektórych z nich ujawnienie wszystkich było niepotrzebne, zwłaszcza że nie zwiększano w ten sposób bezpieczeństwa obrotu. Nowelizacja z 26.6.2014 r. usuwa ten proceder. Przede wszystkim należy jednak zaznaczyć, iż sama nowelizacja nie ogranicza swobody stron w określaniu ilości przedmiotów działalności wybieranych w umowie (statucie) z spółki. W dalszym ciągu założyciele spółki mają w tym zakresie swobodę. Niemniej w art. 40 pkt 1 KRSU zastrzeżono, że w dziale trzecim rejestru przedsiębiorców ujawnia się przedmiot działalności według Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) — nie więcej niż dziesięć pozycji, w tym jeden przedmiot przeważającej działalności na poziomie podklasy z tym, że w przypadku oddziałów przedsiębiorców zagranicznych, głównych oddziałów zagranicznych zakładów ubezpieczeń oraz głównych oddziałów zagranicznych zakładów reasekuracji przedmiot działalności i przedmiot przeważającej działalności określa się dla oddziału.

W aktualnym stanie prawnym do KRS może być więc wpisane jedynie dziesięć przedmiotów działalności, co jest w pełni kompatybilne z formularzem KRS-WM. Należy dodać, iż jest to liczba maksymalna. Niezależnie więc od tego ile przedmiotów działalności określa umowa (statut) do KRS może być zgłoszonych jedynie 10, przy czym może zdarzyć się też taka sytuacja, że umowa spółki określa 100 przedmiotów możliwej jej działalności, niemniej do KRS zostanie zgłoszonych jedynie 4. Z drugiej strony usiłowanie zgłoszenia do rejestru więcej niż 10 przedmiotów działalności należy uznać za nieprawidłowe wypełnienie formularza, co na podstawie art. 19 ust. 1 KRSU powinno skutkować zwrotem wniosku. Jeżeli w KRS nie mogą być ujawnione wszystkie przedmioty działalności określone w umowie (statucie), to wyboru zgłaszanych dokonuje podmiot zgłaszający. Celowym byłoby aby kierował się w tym zakresie rzeczywistym zamiarem prowadzenia działalności gospodarczej w określonym zakresie, co sprzyjałoby bezpieczeństwu obrotu. Jednocześnie każdy podmiot powinien mieć wpisany do KRS jeden przeważający przedmiot działalności, który powinien być ujawniony na poziomie podklasy, z tym że nie ma przeszkód, aby również pozostałe przedmioty działalności na tym poziomie były ujawniane.

Istota przedmiotowej regulacji nie budzi większych wątpliwości i należy przyznać, że stanowi ona krok we właściwym kierunku. Niemniej w świetle powyższej regulacji nie sposób pominąć istniejących przepisów intertemporalnych, które dotyczą w zasadzie wszystkich podmiotów ujawnionych dotychczas w rejestrze przedsiębiorców KRS, albowiem nawet jeżeli mają one ujawnione nie więcej niż 10 przedmiotów działalności, to jednak do 1.12.2014 r. nie było przedsiębiorcy, który miałby ujawniony przeważający przedmiot działalności, albowiem dotychczas nie było ani takiego obowiązku, ani takiej technicznej możliwości.

Kwestię intertemporalną reguluje art. 9 ust. 2, zgodnie z którym podmioty wpisane do Krajowego Rejestru Sądowego mają obowiązek zgłosić zmianę w zakresie przedmiotu działalności w celu dostosowania wpisu do treści art. 40 pkt 1 KRSU, przy pierwszym wniosku o zmianę danych w Rejestrze, nie później niż w terminie 5 lat od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy. Jeżeli przedmiot działalności wynika z umowy spółki, aktu założycielskiego lub statutu, zgłoszenie nie wymaga ich zmiany. Powyższe oznacza po pierwsze iż każdy podmiot, który przed 1.12.2014 r. był wpisany do KRS, składając pierwszy wniosek o zmianę wpisu po 1.12.2014 r. jest zobowiązany dołączyć formularz KRS ZM w celu dostosowania wpisu dotyczącego przedmiotu działalności gospodarczej do aktualnie obowiązujących przepisów. Dla istnienia przedmiotowego obowiązku nie ma znaczenia czego dotyczy wpis dokonywany po 1.12.2014 r. Jeżeli przedsiębiorca miał dotychczas ujawnionych w KRS więcej niż 10 przedmiotów działalności, to zasadnym jest zaznaczenie w formularzu KRS ZM w polu I.1 okienka o numerze 1, tzn. wprowadzenie przedmiotu przeważającej działalności oraz okienka o numerze 3, tzn., wykreślenie całej dotychczasowej treści informacji o przedmiocie pozostałej działalności i wpisaniu nowego przedmiotu pozostałej działalności.

W związku ze zbliżającym się szczytem okresu sprawozdawczego należy rozważyć, czy obowiązek, o którym mowa w art. 9 ust. 2 ustawy nowelizującej istnieje również w związku ze złożeniem sprawozdania finansowego za 2014 r. Kwestia powyższa nie jest oczywista. Niemniej mimo, iż formularz KRS Z30 nosi nazwę „wniosek o zmianę wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym”, to jednak sprawozdanie finansowe nie jest składane w celu zmiany wpisu, ale z żądaniem przyjęcia go do akt rejestrowych (od czego też uiszczana jest opłata sądowa) i jedynie uczynienia wzmianki w dziale III rejestru przedsiębiorców. Wobec tego w mojej ocenie nie ma obowiązku załączenia do tego wniosku formularza KRS ZM. Inną kwestią jest zastosowanie art. 9 ust. 2 ww. w sytuacji złożenia wniosku o wpis do KRS informacji o zawieszeniu wykonywania działalności gospodarczej. W przedmiotowym przypadku według mnie brak jest podstaw do odstąpienia od zastosowania art. 9 ust. 2.

Niemniej dochodzimy w tym przypadku do dość kuriozalnej sytuacji z kosztami postępowania w tle. Zgodnie mianowicie z art. 20c ust. 3 KRSU wniosek o wpis informacji o zawieszeniu wykonywania działalności gospodarczej oraz wniosek o wpis informacji o wznowieniu wykonywania działalności gospodarczej jest zwolniony z opłat sądowych. Wpisy dokonane w wyniku rozpoznania takich wniosków nie podlegają ogłoszeniu w Monitorze Sądowym i Gospodarczym. Niemniej wniosek o zmianę wpisu dotyczącego przedmiotu działalności gospodarczej podlega opłacie sądowej, zaś wpis polega ogłoszeniu w Monitorze Sądowym i Gospodarczym. W sytuacji więc, gdy wniosek

na podstawie art. 9 ust. 2 ustawy nowelizującej składany jest razem z wnioskiem o wpisanie zawieszenia działalności gospodarczej, to musi być uiszczona zarówno opłata sądowa, jak i opłata za ogłoszenie, albowiem brak jest podstawy prawnej dla zwolnienia przedsiębiorcy od tych obowiązków.

Nowy tryb utworzenia spółki jawnej oraz komandytowej

Istotny wpływ na kształt postępowania rejestrowego mają zmiany związane z nowym trybem utworzenia spółki jawnej oraz spółki komandytowej. Trzon tej regulacji znajduje się jednak nie w KRSU, ale Ksh. Ustawodawca bowiem nawiązując do funkcjonującej już od kilku lat możliwości utworzenia spółki z o.o. z użyciem wzorca umownego, analogiczną regulację przewidział do wyżej wymienionych spółek osobowych. Zgodnie z art. 23¹ § 1 Ksh umowa spółki jawnej może być zawarta również przy wykorzystaniu wzorca umowy, przy czym w myśl § 2 art. 23¹ zawarcie umowy spółki jawnej przy wykorzystaniu wzorca umowy wymaga wypełnienia formularza umowy udostępnionego w systemie teleinformatycznym i opatrzenia umowy bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym przy pomocy ważnego kwalifikowanego certyfikatu albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP, z tym że umowa spółki jawnej, o której mowa w § 1, jest zawarta po wprowadzeniu do systemu teleinformatycznego wszystkich danych koniecznych do jej zawarcia i z chwilą opatrzenia ich podpisami elektronicznymi wspólników.

Identyczną regulację w stosunku do spółki komandytowej zawiera art. 106¹ Ksh. Powyższe oznacza możliwość zawarcia umowy spółki jawnej oraz komandytowej z wykorzystaniem wzorca udostępnionego w systemie teleinformatycznym, do którego można się zalogować poprzez stronę internetową Ministerstwa Sprawiedliwości. Warunki związane z zakładaniem konta reguluje rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 13.1.2015 r. w sprawie trybu zakładania konta w systemie teleinformatycznym, sposobu korzystania z systemu teleinformatycznego i podejmowania w nim czynności związanych z zawiązaniem spółki jawnej przy wykorzystaniu wzorca umowy oraz innych czynności wykonywanych w systemie teleinformatycznym (Dz U 2015, poz. 64) oraz analogiczne rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 13.1.2015 r. dotyczące spółki komandytowej (DzU 2015, poz. 63).

Pierwszy krokiem do utworzenia spółki w tym trybie jest sporządzenie umowy spółki. Wzorzec umowy spółki jawnej spółki został określony w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z 14.1.2015 r. w sprawie określenia wzorców dotyczących spółki jawnej udostępnionych w systemie teleinformatycznym (DzU 2015, poz. 68) i ma następującą postać:

Umowa spółki jawnej

z dnia

§ 1. Stawający:

- 1)
- 2)
- 3)

oświadczają, że na podstawie niniejszej umowy zawiązują spółkę jawną, zwaną dalej „Spółką”.

§ 2. Firma Spółki brzmi: spółka jawna.

§ 3. Siedzibą Spółki jest:

§ 4. Przedmiotem działalności Spółki jest:

- 1) ... (PKD)
- 1) ... (PKD)
- 1) ... (PKD)

§ 5. Wspólnicy zobowiązują się do wniesienia następujących wkładów pieniężnych o wartości zł (słownie:) w ten sposób, że:

- 1) ... wspólnik wnosi wkład w wysokości zł (słownie:);
- 2) ... wspólnik wnosi wkład w wysokości zł (słownie:);
- 3) ... wspólnik wnosi wkład w wysokości zł (słownie:).

§ 6. Wariant A

1. Czas trwania Spółki jest nieograniczony.
2. Każdemu wspólnikowi przysługuje prawo do wypowiedzenia umowy Spółki na sześć miesięcy przed końcem roku obrotowego.
3. W razie śmierci wspólnika, ogłoszenia upadłości wspólnika lub wystąpienia wspólnika ze Spółki, Spółka nie ulega rozwiązaniu.

Wariant B

Spółkę zawiera się na czas oznaczony: do dnia

§ 7. 1. Każdy wspólnik ma prawo reprezentować Spółkę.

2. Do składania oświadczeń woli i podpisów w imieniu Spółki uprawnieni są dwaj wspólnicy lub jeden wspólnik łącznie z prokurentem.

§ 8. Wariant A

Do prowadzenia spraw Spółki uprawnieni są wszyscy wspólnicy.

Wariant B

Do prowadzenia spraw Spółki uprawnieni są:

- 1)
- 2)
- 3)

§ 9. Wariant A

Każdy wspólnik jest uprawniony do równego udziału w zyskach Spółki.

Wariant B

Wspólnicy uczestniczą w zysku Spółki w sposób następujący:

- 1) w udziale %
- 2) w udziale %
- 3) w udziale %

§ 10. Wariant A

Każdy wspólnik jest zobowiązany do równego uczestniczenia w stratach Spółki.

Wariant B

W stratach uczestniczą w częściach równych wyłącznie:

- 1)
- 2)

Wariant C

Każdy wspólnik jest zobowiązany do uczestniczenia w stratach Spółki stosownie do posiadanego udziału w zyskach Spółki.

§ 11. Wariant A

Ogół praw i obowiązków wspólnika nie może być przeniesiony na inną osobę.

Wariant B

Ogół praw i obowiązków wspólnika może być przeniesiony na inną osobę.

Wariant C

Ogół praw i obowiązków wspólnika może być przeniesiony na inną osobę. Przeniesienie ogółu praw i obowiązków na inną osobę nie wymaga pisemnej zgody wszystkich pozostałych wspólników.

§ 12. Wariant A

Zmiana umowy spółki wymaga zgody wszystkich wspólników wyrażonej w uchwale wspólników o zmianie umowy.

Wariant B

Zmiana umowy spółki wymaga uchwały wspólników podjętej z udziałem wszystkich wspólników. Do zmiany umowy nie jest jednak wymagana zgoda wszystkich wspólników, a uchwała może być podjęta bezwzględną większością głosów.

§ 13. 1. Rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy z zastrzeżeniem ust. 2.

2. Pierwszy rok obrotowy kończy się w dniu 31 grudnia roku.

Podpisy wspólników:

- 1)
- 2)
- 3)

Podobną postać ma wzorzec dotyczący umowy spółki komandytowej, który został określony w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z 14.1.2015 r. w sprawie określenia wzorców dotyczących spółki komandytowej udostępnionych w systemie teleinformatycznym (DzU 2015, poz. 70).

Analizując sposób wypełnienia powyższego wzorca należy wskazać, iż kwestia ta jest regulowana przez to samo rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości, które określa wzorce. W pierwszej więc kolejności należy wskazać, iż liczba rubryk wskazanych we wzorcu nie limituje dopuszczalnej liczby wspólników, rozporządzenia bowiem wyraźnie precyzują, iż wskazana we wzorcu umowy liczba osób jest przykładowa, a liczba wspólników nie jest limitowana wzorcem umowy. Po drugie zaś należy wskazać, iż wypełnienie powyższego wzorca w systemie teleinformatycznym

polega albo na wpisaniu określonej treści w polu wykropkowanym, albo wybraniu już podanej we wzorcu treści postanowienia umownego.

Rozporządzenia w zakresie sposobu wypełnienia wzorca umowy wprowadzają następujące reguły:

- jeżeli występujące osoby są osobami fizycznymi, to oznacza się je imieniem i nazwiskiem oraz numerem PESEL, a jeżeli nie posiadają numeru PESEL numerem paszportu ze wskazaniem kraju wystawienia paszportu, a także miejscem zamieszkania i adresem, a jeżeli są osobami prawnymi lub jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, to oznaczenie następuje firmą bądź nazwą, numerem w Krajowym Rejestrze Sądowym, a jeżeli podmiot nie jest zarejestrowany w Krajowym Rejestrze Sądowym — numerem we właściwym rejestrze, z nazwą rejestru i określeniem organu prowadzącego rejestr, jeżeli rejestr prowadzony jest za granicą — wskazaniem kraju, w którym jest prowadzony, a także siedzibą i adresem;

- określając siedzibę spółki, należy wskazać miejscowość na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w oparciu o dane z systemu teleinformatycznego pobrane z krajowego rejestru urzędowego podziału terytorialnego kraju TERYT;

- określając rok obrotowy, należy określić datę końcową pierwszego roku obrotowego zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU 2013, poz. 330 z późn. zm.), przy czym data ta nie może być późniejsza niż 18 miesięcy od dnia zawązania spółki;

- podając przedmiot działalności spółki, wspólnicy muszą posługiwać się systematyką Polskiej Klasyfikacji Działalności według słownika tej klasyfikacji zamieszczonego w systemie teleinformatycznym;

- wartość wkładów wnoszonych do spółki przez każdego wspólnika oraz sumę komandytową, do wysokości której ograniczona zostaje odpowiedzialność komandytariusza, określa się liczbami arabskimi oraz słownie;

- czas trwania spółki, w przypadku wybrania wariantu spółki na czas oznaczony, podaje się liczbami arabskimi.

W powyższym kontekście należy jeszcze podkreślić, iż zgodnie z art. 48 § 2¹ Ksh, który na podstawie art. 103 § 1 Ksh ma zastosowanie również do spółki komandytowej, w przypadku zawarcia umowy spółki przy wykorzystaniu wzorca umowy wkład wspólnika może być wyłącznie pieniężny.

Po sporządzeniu umowy spółki jawnej lub komandytowej zgodnie z powyższymi zasadami kolejnym obowiązkiem jest opatrzenie jej bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym przy pomocy ważnego kwalifikowanego certyfikatu albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP.

W tym kontekście jawi się zresztą zasadnicza różnica pomiędzy tworzeniem w prezentowanym trybie spółki jawnej/komandytowej i spółki z o.o. O ile bowiem w przypadku

spółki z o.o. wystarczający jest jakikolwiek podpis elektroniczny pod umową, co w praktyce oznacza, że jest on składany poprzez zalogowanie się do systemu, o tyle sprawa jest bardziej skomplikowana przy tworzeniu spółki jawnej/komandytowej, gdzie niezbędny jest bezpieczny podpis elektroniczny weryfikowany przy pomocy ważnego kwalifikowanego certyfikatu albo podpis potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP. W tym kontekście należy jedynie przypomnieć, iż zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z 18.9.2011 r. o podpisie elektronicznym (DzU 2013, poz. 262, tj. z późn. zm.) bezpieczny podpis elektroniczny weryfikowany przy pomocy kwalifikowanego certyfikatu wywołuje skutki prawne określone ustawą, jeżeli został złożony w okresie ważności tego certyfikatu. Natomiast art. 4 § 1 pkt 13 Ksh podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP, jest to podpis, o którym mowa w art. 3 pkt 15 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (DzU 2014, poz. 1114).

Niemniej opatrzenie umowy spółki powyższymi przepisami nie kończy procesu jej powstawania, albowiem również w przypadku spółki utworzonej z użyciem wzorca umowy ustawodawca utrzymał zasadę, że zarówno spółka jawna, jak i komandytowa powstaje dopiero z chwilą wpisu do rejestru. Zgodnie z art. 19 ust. 2 KRSU wniosek o wpis składa się na urzędowym formularzu albo na formularzu udostępnionym w systemie teleinformatycznym. Składając wniosek, wnioskodawca bez wezwania uiszcza opłatę sądową, a jeżeli wpis podlega ogłoszeniu — również opłatę za ogłoszenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym. Przy czym należy w tym kontekście zwrócić uwagę na art. 19 ust. 2b KRSU, zgodnie z którym wnioski składane drogą elektroniczną powinny być opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym przy pomocy ważnego kwalifikowanego certyfikatu albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym Platformy Usług Administracji Publicznej (ePUAP). Tu również pojawia się różnica w stosunku do spółki z o.o., której umowa została zawarta z wykorzystaniem wzorca umownego, gdzie wniosek o wpis może być także opatrzony dowolnym podpisem elektronicznym. Opłata sądowa od przedmiotowego wniosku wynosi 250 zł, zaś opłata za ogłoszenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym opiewa na 100 zł. Uiszczenie tych opłat jest niezbędnym warunkiem skutecznego złożenia wniosku, bowiem zgodnie z art. 19 ust. 3b KRSU wniosek o wpis do Rejestru spółki, której umowa została zawarta przy wykorzystaniu wzorca umowy udostępnionego w systemie teleinformatycznym, złożony drogą elektroniczną i nieopłacony nie wywołuje skutków, jakie ustawa wiąże z wniesieniem pisma do sądu.

Należy jednocześnie dodać, iż w myśl art. 20a ust. 2 KRSU wniosek o wpis spółki, której umowa została zawarta przy wykorzystaniu wzorca umowy udostępnionego w systemie teleinformatycznym, sąd rejestrowy rozpoznaje w terminie jednego dnia od daty jego wpływu. W tym

jednak kontekście należy zwrócić uwagę, iż ustawodawca systematycznie zwiększa ilość czynności, które przez orzeczników sądu rejestrowego muszą być podejmowane w ciągu dwudziestu czterech godzin, nie zwiększając jednocześnie (przynajmniej w sądach warszawskich) ilości kadry orzeczniczej i administracyjnej skierowanej do tego typu sądów, co w niedalekiej przyszłości może prowadzić do tego, iż realizacja powyższego przepisu nie będzie możliwa.

Ustanowienie prokury

Przepisy wprowadzające szersze posługiwanie się wzorcami z systemu teleinformatycznego przewidują również zmiany w zakresie ustanawiania prokury. Zgodnie bowiem z art. 41 § 3 Ksh w spółce, której umowa została zawarta przy wykorzystaniu wzorca umowy, wspólnicy mogą ustanowić prokurę przy wykorzystaniu wzorca uchwały udostępnionego w systemie teleinformatycznym. W takim przypadku wniosek o wpis do rejestru składany jest za pośrednictwem systemu teleinformatycznego. W myśl natomiast art. 41 § 4 Ksh uchwała, o ustanowieniu prokury, powinna być opatrzona bezpiecznymi podpisami elektronicznymi weryfikowanymi przy pomocy ważnych kwalifikowanych certyfikatów albo podpisami potwierdzonymi profilem zaufanym ePUAP i jest równoważna z uchwałą w formie pisemnej. Powyższe stanowi jednoznaczne odejście od wymogu wynikającego z art. 109² § 1 Kc, w myśl którego do udzielenia prokury niezbędna jest tradycyjna forma pisemna. Należy jednak zaznaczyć, iż rozważany aktualnie tryb ustanowienia prokury może dotyczyć jedynie tej spółki, która również została stworzona w rozważanym trybie. Jednocześnie zgodnie z art. 8 ustawy zmieniającej z 28.11.2014 r. do dnia 31 marca 2016 r. ustanowienie prokury przy wykorzystaniu wzorca uchwały udostępnionego w systemie teleinformatycznym możliwe jest wyłącznie dla podmiotu niewpisanego dotychczas do rejestru i podlega zgłoszeniu do rejestru wraz z pierwszym wnioskiem o wpis. Powyższe oznacza, iż do ustanowienia prokury z wykorzystaniem art. 41 § 3 Ksh może dojść dziś jedynie wówczas, gdy następuje to wraz z wpisaniem do rejestru spółki, której umowa w dodatku musi również być zawarta z wykorzystaniem wzorca udostępnionego w systemie teleinformatycznym.

Wzorzec dotyczący ustanowienia prokury w spółce jawnej został określony w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z 14.1.2015 r. w sprawie określenia wzorców dotyczących spółki jawnej udostępnionych w systemie teleinformatycznym (DzU 2015, poz. 68).

Analogiczny wzorzec przewidziano dla spółki komandytowej. Niemniej już w tym miejscu należy zaznaczyć, iż wzorce te obciążone są błędem, albowiem dopuszczając ustanowienie prokury łącznej nie wskazują jednocześnie współdziałanie ilu prokurentów jest wymagane. Brak jest natomiast w systemie prawnym przepisu, który definiowałby prokurę łączną jako współdziałanie jedynie dwóch prokurentów.

Wzorzec uchwały o ustanowienie prokury przez spółkę jawną

Uchwała nr z dnia

Wspólnicy prowadzący sprawę spółki
.....
ustanawiają prokurentem spółki następujące osoby:

- 1)
rodzaj prokury: (oddzielna / łączna / oddziałowa)
- 2)
rodzaj prokury: (oddzielna / łączna / oddziałowa)

Podpisy wspólników:

- 1)
- 2)
- 3)

Zmiana umowy spółki z użyciem wzorca

Niezależnie od możliwości utworzenia spółki jawnej i komandytowej z wykorzystaniem wzorca dostępnego w systemie teleinformatycznym przewidziano również możliwość zmiany umowy tych spółek, przy wykorzystaniu wzorca uchwały zmieniającej umowę spółki udostępnionego w systemie teleinformatycznym. W takiej też formie przepisy dopuszczają możliwość podjęcia uchwały o zmianie adresu spółki jawnej/komandytowej, o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego (art. 40¹ Ksh), o rozwiązaniu spółki (art. 58 § 2 Ksh). Niemniej powyższe przepisy mają zastosowanie jedynie do spółki jawnej/komandytowej, której umowa została zawarta przy wykorzystaniu wzorca umowy i nie została uprzednio zmieniona w tradycyjnej formie. Zgodnie bowiem z art. 4 § 1 pkt 15 Ksh spółka, której umowa została zawarta przy wykorzystaniu wzorca umowy nie jest spółką, której umowa została zawarta w ten sposób, niemniej następnie została zmieniona w inny sposób niż przy wykorzystaniu wzorca. Wzory uchwały zmieniającej umowę spółki, rozwiązującej spółkę zostały określone w wyżej wskazanych rozporządzeniach.

Podobna regulacje przewidziano również co do spółki z o.o., której umowa została zawarta z wykorzystaniem wzorca. Zgodnie z art. 240¹ § 1 Ksh w spółce, której umowa została zawarta przy wykorzystaniu wzorca umowy, uchwały wspólników mogą być podjęte przy wykorzystaniu wzorca uchwały udostępnionego w systemie teleinformatycznym. W takim przypadku wniosek o wpis do rejestru składany jest za pośrednictwem systemu teleinformatycznego. Podjęcie takiej uchwały nie wymaga formalnego zwołania zgromadzenia wspólników, warunkiem jej podjęcia jest jednak wykonanie co do niej prawa głosu przez wszystkich wspólników.

Należy zaznaczyć, iż nowelizacja umożliwiające podejmowanie wskazanych uchwał w spółce jawnej/komandytowej, czy spółki z o.o. wejdą w życie dopiero w dniu 1.4.2016 r.

Konieczność ujawnienia nowych informacji dotyczących sprawozdawczości

Zgodnie z dodanym art. 40 pkt 7 KRSU w dziale IV rejestru przedsiębiorców ujawnia się wzmiankę o braku obowiązku sporządzenia i złożenia sprawozdania finansowego, zaś w myśl art. 40 pkt 8 KRSU w tej samej części rejestru należy umieścić informację o dniu kończącym rok obrotowy. Art. 7 ust. 1 ustawy z 28.11.2014 r. wprowadza natomiast regułę, iż podmiot wpisany do rejestru w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, składa wniosek o wpis informacji o dniu kończącym rok obrotowy, wraz z pierwszym wnioskiem o wpis wzmianki o złożeniu sprawozdania finansowego złożonym po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy. Opłatę sądową pobiera się tylko od wniosku o wpis wzmianki o złożeniu sprawozdania finansowego. W przypadku złożenia odrębnego wniosku o wpis informacji o dniu kończącym rok obrotowy nie pobiera się od tego wniosku opłaty sądowej i opłaty za ogłoszenie wpisu w Monitorze Sądowym i Gospodarczym. Postanowienie o wpisaniu wyłącznie tej wzmianki nie podlega doręczeniu podmiotowi, którego dotyczy. Przy czym w art. 7 ust. 2 dodano, że sąd rejestrowy, dokonując wpisu wzmianki o złożeniu sprawozdania finansowego dokona tym samym postanowieniem wpisu informacji o dniu kończącym rok obrotowy również wtedy, gdy nie złożono wniosku o wpis informacji, przy czym art. 7 ust. 3 jeżeli informacja o dniu kończącym rok obrotowy nie będzie wpisana do rejestru w terminie 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, sąd rejestrowy dokona wpisu tej informacji z urzędu. Wydane z urzędu postanowienie dotyczące wyłącznie takiego wpisu nie podlega uzasadnieniu i doręczeniu podmiotowi, którego dotyczy.

Należy jednak zaznaczyć, iż z powyższymi normami nie zostały zsynchronizowane formularze używane z postępowaniem rejestrowym. Formularze bowiem służące do zgłoszenia wniosku o pierwszy wpis do KRS przewidują zgłoszenie nie dnia kończącego rok obrotowy, ale dnia kończącego pierwszy rok obrotowy, za który należy złożyć sprawozdanie finansowe, przy czym należy podać w tym zakresie zarówno datę dzienną, jak i roczną. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku formularza zmianowego,

który przewiduje żądanie wpisania do rejestru dnia kończącego pierwszy po zmianie rok obrotowy, za który należy złożyć sprawozdanie finansowe, przy czym również w tym wypadku potrzebne jest podanie daty dziennej i roku. Powyższe formularze nie dają więc możliwości wypełnienia dyspozycji art. 7 ust. 1 ustawy z 28.11.2014 r. i zgłoszenia do rejestru informacji o dniu kończącym rok obrotowy.

Podobnie rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 14 stycznia 2015 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego sposobu prowadzenia rejestrów wchodzących w skład Krajowego Rejestru Sądowego oraz szczegółowej treści wpisów w tych rejestrach (DzU 2015, poz. 67) nie przewiduje możliwości ujawniania dnia kończącego rok obrotowy, a jedynie dzień kończący pierwszy rok obrotowy, lub pierwszy po zmianie rok obrotowy. Wydaje się jednak, iż ustawodawca ustanawiając obowiązek ujawnienia dnia kończącego rok obrotowy, po pierwsze zmierzał do ujawnienia daty dziennej, a po drugie niezależnej od roku. Wniosek ten jest tym bardziej zasadnym jeżeli zważyć na wynikający z art. 7 ust. 1 obowiązek ujawnienia dnia kończącego rok obrotowy przez podmioty już wpisane do KRS.

Dziwnym zabiegiem byłoby wymaganie od tych podmiotów ujawnienia ostatniego dnia pierwszego roku obrotowego, który przypadać mógł kilkanaście lat temu. Powyższy brak spójności pomiędzy ustawą, a przepisami wykonawczymi budzi zasadniczą wątpliwość, utrudnia stosowanie nowych przepisów i w mojej ocenie wymaga niezwłocznej interwencji prawodawcy.

Podsumowanie

Powyżej przedstawiłem jedynie najważniejsze z ostatnich wprowadzonych zmian związanych z postępowaniem rejestrowym. Wybór zaprezentowanych przeze mnie zmian nie był przypadkowy. Starłem się bowiem pokazać te nowości, które mają w mojej ocenie największy wpływ na ułatwienie podjęcia działalności gospodarczej. Niemniej trzeba mieć świadomość, iż zmiany wprowadzone w postępowaniu przed sądem rejestrowym mają dużo większy zasięg.